



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.907612/2012-58
ACÓRDÃO	3101-004.199 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou em situações que cerceiem o direito de defesa da contribuinte.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

FRETES UTILIZADOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. SÚMULA CARF 188.

“É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.”

ALUGUEL DE VEÍCULOS E CONTRATOS DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. AUSÊNCIA DE PROVAS.

O ônus da prova incumbe a quem alega, nos termos do artigo 373, do Código de Processo Civil c/c artigo 16, do Decreto n.º 70.235/1972.

ALUGUEL DE MÓVEIS DE ESCRITÓRIO. EQUIPARAÇÃO COM EQUIPAMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Aluguel de móveis de escritório e outras atividades descritas no contrato não se enquadra como aluguel de equipamentos.

FRETES DE TRANSFERÊNCIA PRODUTOS ACABADOS. SÚMULA CARF 217.

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

PER/DCOMP. SERVIÇO DE ARMAZENAGEM. ESSENCIALIDADE. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA MANTIDA.

É ônus do contribuinte comprovar o direito ao crédito pleiteado, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e art. 333 do CPC/1973 (art. 373 do CPC/2015). Embora os documentos apresentados apontem indícios de essencialidade do serviço de armazenagem para a atividade da empresa, não restou comprovada a efetiva fruição do serviço no período objeto do crédito (3º trimestre de 2010), tampouco a vinculação direta com os bens/produtos armazenados. Inexistência de contratos, notas fiscais de prestação de serviço e demais documentos hábeis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário. Restaram vencidas as Conselheiras Laura Baptista Borges (Relatora) e Luciana Ferreira Braga, que davam provimento em maior extensão para afastar também a glosa referente às despesas com armazenagem. Apresentou voto vencedor a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, o qual foi acompanhado pela maioria dos membros do Colegiado.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido pela C. 11ª Turma da DRJ/POR, que negou provimento à Manifestação de Inconformidade apresentada.

E, por bem relatar e resumir a controvérsia, transcrevo parte do relatório do acórdão recorrido:

“Trata-se de Pedido de Ressarcimento (03867.85331.170111.1.1.08-0826) no valor total de R\$ 27.652,14, de crédito de PIS/Pasep no regime não cumulativo relativo ao mercado interno, do 3º trimestre 2010, seguido de Declaração(ões) de Compensação.

Conforme Despacho Decisório Eletrônico (DDE), o direito creditório foi reconhecido em parte (R\$ 731.128,59) e a(s) compensação(ões) foi(ram) homologada(s) até o limite do crédito concedido. Nas informações complementares da análise do crédito constam os arquivos do Relatório Fiscal e dos Anexos que o acompanham.

Segundo o Relatório Fiscal, a análise abrange saldo de créditos referentes ao período de jan/2005 a mar/2011, apurado nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, decorrentes de aquisições de insumos e mercadorias no mercado interno vinculados à receita não tributada no mercado interno, conforme art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Após relatar as intimações expedidas, as respostas fornecidas, os demonstrativos apresentados, os documentos fiscais e a escrituração analisados; bem como, entre outros, a conferência, por amostragem, das receitas e dos valores dos créditos declarados nos DACON com a contabilidade, as notas fiscais emitidas e documentos referentes aos bens e serviços utilizados como insumos; a conferência dos percentuais de rateio relativos à proporcionalidade das vendas de produtos isentos e tributados no mercado interno e no mercado externo; e a verificação do efetivo recolhimento das contribuições incidentes na importação de produtos e insumos, utilizados como crédito; a fiscalização apresenta as seguintes conclusões:

- a empresa utiliza o método do rateio proporcional;*
- os percentuais de rateio conferem com a proporcionalidade das receitas relativas ao mercado externo, mercado interno tributado e não tributado;*
- as bases de cálculo das contribuições (débito) conferem com as receitas contabilizadas, verificadas por amostragem.*

E aponta as seguintes glosas de créditos, por falta de amparo legal (Anexo I):

*I - Na rubrica **Bens Utilizados como Insumos** (DACON), competências 09/2010 a 11/2010, constam créditos em valor a maior que o total apurado na auditoria, fato admitido pela empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) de 15/05/2014;*

*II - Na rubrica **Serviços Utilizados como Insumos** constam fretes utilizados na aquisição de insumos não tributados;*

*III - Na rubrica **Aluguel de Máquinas e Equipamentos** constam aluguel de automóveis, móveis de escritório e cessão de mão de obra para apoio administrativo;*

*IV - Na rubrica **Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda** constam fretes de transferência entre estabelecimentos e entre a alfândega e suas dependências; assim como valores relativos a armazenamento, sem ter sido esclarecido e comprovado, após intimação, qual o tipo de produto armazenado, impedindo a classificação de tais gastos como armazenagem de produtos nas operações de venda, conforme determina a Lei.*

A fiscalização esclarece ter efetuado o recálculo dos valores a ressarcir, após as glosas citadas, conforme discriminado no Anexo II.”

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou sua Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela C. 11ª Turma da DRJ/POR, em acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. GLOSAS.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação específica.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando não atendidos os requisitos para sua formulação, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

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.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.; itens relacionados à atividade de revenda de bens; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE.

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.

No regime de apuração não cumulativa não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, porque não incluído no valor aduaneiro.

Somente o frete na operação de venda, pago a pessoa jurídica domiciliada no país, confere direito a crédito, desde que suportado pelo vendedor. Inexiste previsão legal para apurar crédito na transferência de mercadorias (frete interno), pois possui natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que as mercadorias continuam em propriedade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIO, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Veículos e itens de mobiliário não se classificam como espécie de “máquinas” ou “equipamentos” para fins de admissão de créditos calculados sobre operações de aluguéis.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM.

Somente é cabível a apuração de crédito sobre os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e relativos a armazenagem de produtos industrializados pelo depositante e diretamente destinados à venda, desde que o ônus dessas despesas de armazenagem seja por ele suportado.

DÉBITO OBJETO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE MORA E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais, nos termos da legislação vigente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Irresignado, a Recorrente Interpôs seu Recurso Voluntário, conforme os seguintes tópicos recursais:

- 1 – Preliminarmente – a nulidade do despacho decisório;
- 2 – No mérito, a ilegalidade da glosa de créditos de PIS e COFINS relacionados aos seguintes gastos:
 - i. Fretes utilizados na aquisição de insumos não tributados;
 - ii. Aluguel de veículos;
 - iii. Aluguel de móveis de escritório;
 - iv. Cessão de mão de obra;
 - v. Fretes de transferência e armazenamento.
- 3 – A impossibilidade de exigência de multa e juros na remota hipótese de manutenção da não-homologação da DCOMP; e
- 4 – A necessidade de diligência.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser parcialmente conhecido.

1. DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO.

Alega a Recorrente que o Despacho Decisório seria nulo com base nos seguintes fundamentos:

“No entanto, Ilustres Conselheiros, conforme será demonstrado, o despacho decisório, da forma como foi redigido, obstaculizou o direito de a ora Recorrente prover sua defesa de forma adequada, contrariando, por certo, os princípios do contraditório e ampla-defesa.

É o que se passa a demonstrar. De início, pontua-se que o despacho decisório concluiu pela glosa de créditos de COFINS, cuja nomenclatura utilizada pela Autoridade Fiscal, corresponde a “frete utilizados na aquisição de insumos não tributados”, “aluguel de automóveis”, “aluguel de móveis de escritório”, “cessão de mão de obra”, “frete de transferência” e “armazenamento”.

Ocorre que, a única motivação apresentada pela Autoridade Fiscal para ter glosado parcela do crédito pleiteado foi a suposta ausência de “respaldo legal” dos valores declarados pela Recorrente “nos campos relativos às bases de cálculo do PIS/COFINS dos DACTON”, omitindo-se em dar qualquer explicação mais detalhada e convincente para justificar a razão porque tais créditos não teriam respaldo legal.

Confira-se a esse respeito o exato trecho do relatório que acompanha o despacho decisório que se destina a explicar a razão da glosa do crédito³:

*9. Com base nos registros contábeis e documentos correlatos, nos esclarecimentos prestados por escrito e em planilhas eletrônicas fornecidas pelo Contribuinte; constatei que a mesma declarou nos campos relativos às bases de cálculo de crédito do PIS/COFINS dos DACTON, **valores que não encontram respaldo legal para tal aproveitamento**, que abaixo passo a detalhar.*

Além dessa simplória motivação, a Autoridade Fiscal limitou-se a elencar os créditos de PIS e COFINS⁴ que, no seu entender, foram aproveitados sem respaldo legal.

E, o que é pior, no caso dos dispêndios com armazenamento e aluguel de móveis de escritório, a Autoridade Fiscal glosou créditos de PIS e COFINS por ausência de

respaldo legal quando, na verdade, há na legislação expressa autorização para o desconto de crédito das contribuições, de forma que a referida justificativa seja também contraditória (além de genérica e insuficiente)."

Como se vê do Despacho Decisório e do Relato Fiscal de fls. 127/129, a Recorrente teve conhecimento das razões pela qual a d. Autoridade Fiscal gozou o crédito pleiteado e, assim, ainda que não concorde com tal fundamentação, tal fato não torna nulo o Despacho Decisório que afastou o direito ao crédito pretendido, mas que viabilizou o perfeito entendimento da matéria. Tanto é assim que se exerceu, de forma ampla, a sua defesa.

Quanto à possibilidade de nulidade do Despacho Decisório, entendo que também se aplica o Decreto n.º 70.235/1972, que assim dispõe:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

Assim, nos termos dos referidos artigos, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou em situações que cerceiem o direito de defesa da Recorrente.

Da análise dos autos, não verifico nenhuma das hipóteses ensejadoras de nulidade do despacho decisório e, assim, voto por negar provimento à preliminar.

2. DAS GLOSAS. BREVE INTRODUÇÃO SOBRE O CONCEIRO DE INSUMO – RESP n.º 1.221.170/PR.

É fundamental que se tenha em consideração os termos do REsp 1.221.170/PR, julgado em sede Recurso Repetitivo, quando o Superior Tribunal de Justiça – STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo em destaque:

“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.”

(REsp n.º 1.221.170/PR, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018)

A partir do julgado acima transcrito, não restou dúvidas de que as despesas e custos essenciais à atividade do contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo.

A observância do binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de produtos e serviços aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade, pelo

que se faz necessário também verificar o objeto social da Recorrente, abaixo compilado, para se aferir os critérios.

3. - A sociedade tem por objeto social a exploração das indústrias química e agroquímica, voltada para a indústria de produtos químicos para agricultura e pecuária, e de produtos químicos industriais, compreendendo as seguintes atividades:

(a) a fabricação, formulação, comércio atacadista e varejista, distribuição, importação e exportação de produtos químicos, "commodities" (Incluindo algodão, soja e arroz, dentre outros), produtos fitossanitários, fertilizantes, insumos para a alimentação humana e animal, insumos para agricultura, paisagismo, agropecuária e produtos para saúde pública, ambientes urbanos, hídricos, industriais e proteção de florestas, bem como todos os produtos relacionados a esta atividade, inclusive a prestação de serviços correlatos, técnicos e outros;

(b) a fabricação, formulação, comércio, distribuição, importação e exportação de ingredientes alimentícios e o desenvolvimento de novos produtos através de laboratório de pesquisas e aplicações;

(c) realização de negócios de representação por conta própria e de terceiros, relativamente a produtos de sua fabricação ou de fabricação de terceiros, bem como qualquer outra atividade relacionada com o objeto social que não requeira autorização governamental específica;

(d) a prestação de serviços em geral;

(e) a participação em quaisquer outras sociedades, como sócia, acionista ou quotista;

(f) fabricação, comercialização, distribuição, importação e exportação de produtos para a nutrição humana, animal, incluindo o uso como coadjuvantes de tecnologia em alimentos, de uso industrial, cosméticos, de cuidados pessoais, de insumos farmacêuticos, para saneamento e sustentabilidade ambiental, para remediação de solos e águas, tratamento de água, ar, efluentes e resíduos sólidos industriais e urbanos, bem como todos os produtos relacionados a estas atividades, inclusive a prestação de serviços correlatos; e

(g) fabricação, comercialização, distribuição, importação e exportação de produtos para desinfecção de alimentos, sanitização, desinfecção e/ou esterilização de instrumentos, equipamentos e ambientes hospitalares, frigoríficos, indústrias de alimentos, de bebidas, farmacêuticas, dentre outros.

E, por assim ser, é fundamental a análise, caso a caso, dos itens contratados para a conclusão sobre a definição de insumo.

2.1 – DOS CRÉDITOS: FRETES UTILIZADOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS.

Aduz a Recorrente que a glosa realizada sobre os gastos incorridos com fretes utilizados na aquisição de insumos não tributados é indevida.

No caso, conforme se verifica do r. acórdão recorrido, a glosa foi mantida com base no entendimento de que, como o produto transportado não seria tributado, o frete não daria

direito a crédito, na medida em que este deveria ser entendido como parte do custo do insumo. Vejamos:

“A contribuinte alega que, na verdade, a glosa em questão corresponde a frete na aquisição de insumos importados. Alega que fretes são serviços de transporte e, quando utilizados para a movimentação de insumos, cumprem a mesma função do próprio insumo nas atividades da empresa, esclarecendo que os fretes aqui em discussão estão relacionados à movimentação de matéria-prima nacionalizada, prestados por empresas nacionais.

Ressalte-se a inexistência, na legislação que rege a não cumulatividade das contribuições sociais sob análise, de qualquer hipótese prevendo créditos calculados sobre as despesas de frete pagas na aquisição de bens. A única hipótese de creditamento que aborda especificamente os gastos com fretes está consubstanciada no art. 3º, IX, c/c art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, isto é, trata do frete incidente na operação de venda, não se aplicando à presente demanda.

Entretanto, conforme reconhecido diversas vezes pela Coordenação-Geral e Tributação - Cosit (exemplos: Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016; Solução de Divergência Cosit nº 12, de 25/01/2017), os dispêndios com serviço de transporte (frete) compõem o custo de aquisição das mercadorias, consoante dispõe o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), em seu art. 289.

Assim, em que pesem as objeções da impugnante, o frete pago pelo adquirente integra o custo da mercadoria adquirida e os créditos para as contribuições em comento acompanham, obviamente, o valor total contabilizado, ou seja, frete pago + valor da aquisição.

(...)

Como se vê, a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos. E as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, em seu art. 3º, §2º, II, vedaram, expressamente, a apuração de crédito nas aquisições não tributadas:

(...)

Assim, ainda que as glosas em questão tratassem de aquisições não tributadas, não seria cabível a apuração de crédito com tais aquisições, de modo que o frete correspondente a tais operações também não é passível de conferir direito a crédito.”

Entendo que o r. acórdão recorrido merece reforma. O frete deve ser considerado um gasto autônomo, não estando atrelado ao tratamento tributário do produto transportado. Do contrário, admitir-se-ia que o transportador pudesse sustentar que, ao transportar mercadoria

isenta, o serviço de transporte igualmente não estaria sujeito à tributação, o que não encontra respaldo jurídico.

Tanto é assim que, posteriormente ao julgamento da DRJ, este C. CARF editou e publicou súmula nesse exato sentido:

“Súmula CARF nº 188

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

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348”

Ante o exposto, acolho as razões da Recorrente e revento a glosa.

2.2 – DOS CRÉDITOS: ALUGUEL DE VEÍCULOS.

Alega a Recorrente que a locação de veículos deve ser enquadrada como insumo de suas atividades para fins de crédito de PIS e COFINS.

Aduz que *“industrializa defensivos agrícolas e outros produtos químicos. A comercialização de tais produtos exige conhecimento de representantes técnicos comerciais (agrônomos), capazes de demonstrar aos clientes da Recorrente as suas vantagens e qualidades com responsabilidade e de maneira segura”*.

Ressalta ainda que:

“Cumpre ressaltar que, de acordo com o Contrato Social da Recorrente, o “comércio atacadista e varejista, distribuição, importação e exportação de produtos químicos” faz parte do seu objeto social e, conforme decisão do STJ, a caracterização de determinada despesa como insumo deve levar em consideração a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, em cotejo com seu objeto social.

Os veículos utilizados por esses representantes comerciais são alugados pela Recorrente, conforme comprovado pelas notas fiscais juntadas (fls. 78 e 79). Nesses documentos consta o aluguel tanto de veículos utilitários (modelos considerados especiais por possuírem (i) tração em todas as rodas e (ii) caçamba) e comuns.

Tal condição se faz necessária, pois, a depender da região onde o representante técnico comercial atue, será fornecido determinado tipo de veículo. Por exemplo, em determinadas regiões o profissional enfrenta estradas de terra para chegar à

fazenda onde está localizado o cliente que deve visitar. Nesse caso, serão disponibilizados veículos que forneçam condições de enfrentar terrenos acidentados e locais de difícil acesso.

Por outro lado, a Recorrente também possui clientes em locais em que o acesso não é tão dificultoso, o que lhe permite fornecer aos representantes técnicos comerciais veículos sem as características específicas (comuns).”

Ao julgar a Impugnação, a C. DRJ entendeu que “*excluem-se do conceito de insumo itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, comercial, contábil etc. Da mesma forma, excluem-se do conceito de insumo os dispêndios para viabilização da atividade de mão de obra (como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança etc), inclusive vinculada ao setor de produção (nesse caso, exceto quando exigido pela legislação)”*.

Entendo, com todas as vênias, que o conceito de insumo utilizado pela C. DRJ não está alinhado com o posicionamento do E. Superior Tribunal de Justiça. Conforme já acima mencionado, o conceito de insumo está diretamente atrelado à essencialidade e relevância dos gastos, observada a atividade econômica da Recorrente.

Ocorre que, neste ponto, a Recorrente juntou aos autos tão somente uma nota fiscal da locação de um único veículo, por alguns dias. Tal documento não comprova a relevância do gasto e nem confirma a tese defendida de que é necessária a locação de diversos veículos para atender a clientes espalhados por todo território nacional, defendida pela Recorrente.

Sendo certo que o ônus da prova incumbe a quem alega, nos termos do artigo 373, do Código de Processo Civil c/c artigo 16, do Decreto n.º 70.235/1972, não há como se acolher a pretensão da Recorrente.

Pelo exposto, mantenho a glosa referente aos gastos com locação de veículos, por falta de provas.

2.3 – DOS CRÉDITOS: ALUGUEL MÓVEL DE ESCRITÓRIO.

Alega a Recorrente que a glosa referente aos gastos com locação de móveis de escritório deve ser revertida, na medida em que se enquadrariam no conceito de equipamentos. Vejamos:

“No entanto, as despesas com aluguel de móveis de escritório devem ser enquadradas no inciso IV do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que autorizam o desconto de crédito de PIS e COFINS sobre os aluguéis de equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Nesse contexto, importante definir o conceito de equipamentos. O dicionário Houaiss apresenta o seguinte conceito: “aquilo que serve para equipar; conjunto de

apetrechos ou instalações necessários à realização de um trabalho, uma atividade, uma profissão”.

Da mesma forma, Maria Helena Diniz define equipamento como sendo o “conjunto de instrumentos e instalações necessários para o exercício de uma atividade ou profissão

Ocorre, Ilustres Conselheiros, que os móveis de escritório alugados correspondem a mesas, cadeiras e armários, os quais, em seu conjunto, formam instalações que visam tornar possível a realização das atividades da Recorrente (fls. 80 a 91). Ou seja, encaixam-se perfeitamente no conceito de equipamentos.”

A C. DRJ, negou provimento à Impugnação apresentada com base nos seguintes argumentos:

“De se concluir que a inclusão da expressão “outros bens”, contida no inciso VI do art. 3º, veio delimitar a abrangência dos conceitos de “máquinas” e “equipamentos” utilizados pelo legislador na conferência de crédito na sistemática não cumulativa das contribuições, permitindo que se classifique como “outros bens” os demais itens que possam compor o ativo imobilizado da empresa, tais como móveis, utensílios etc.

Desse modo, a expressão “equipamento”, contida no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, pode ser interpretada como uma ferramenta, um instrumento ou aparelho utilizado para realizar alguma tarefa, destacando-se que toda máquina é um equipamento, porém este não necessariamente precisa ser automatizado e/ou necessita de energia para funcionar, podendo dispensar apenas de aplicação de força mecânica manual para verter sua utilidade, o que exclui do conceito os itens de mobiliário.

Esse é o sentido que se pode alcançar da expressão “equipamento” contida nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, de acordo com a interpretação sistemática de tais normativos.

Assim, inexistente previsão legal para apropriar crédito com aluguel do mobiliário utilizado pela empresa.”

Ao analisar os autos, é possível verificar que os gastos em questão, vão além de locação de bens móveis. O contrato juntado às fls. 80/91, é claro ao prever que os gastos em questão englobam não só a locação de móveis de escritório, mas também a sua montagem, projeto de decoração, realização de obra civil, e outros. Vejamos:

Artigo Primeiro – Constitui objeto do presente contrato a locação de móveis de escritório, equipamentos e utensílios, projeto de decoração, projeto e realização de obra civil, montagem geral de um escritório comercial e entrega no sistema “turn Key”, além de realizar as instalações hidráulicas, rede elétrica, cabeamento para telefonia, informática e tv a cabo, manutenção corretiva e preventiva, denominados neste contrato como obras civis.

Parágrafo Primeiro – O valor supra mencionado refere-se a locação de móveis de escritório, equipamentos e utensílios, e reembolso dos custos das obras civis, investimento esse da ordem de R\$ 1.399.360,00 (um milhão e trezentos e noventa e nove mil e trezentos e sessenta reais), que serão gastos em realização de obras civis de hidráulica e elétrica, preparação de cabeamento de voz e dados, elaboração de projetos, serviços de marcenaria, colocação de persianas, construção de paredes e colocação de forros, luminárias, pisos, portas, fechaduras, metais para banheiros, além de serviços gerais de pintura e aparelhamento com móveis, deslizante linha 2500 mecânico tudo a ser executado dentro dos prazos e limites constantes do projeto contido no Anexo I que devidamente rubricado pelas partes passa a fazer parte integrante do presente instrumento.

Como se vê, o contrato em questão inclui diversos gastos que, no meu convencimento, não podem ser enquadrados no inciso IV, do artigo 3º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que autorizam o desconto de crédito de PIS e COFINS sobre os aluguéis de equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Mantenho, assim, a glosa.

2.4 – DOS CRÉDITOS: CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

Alega a Recorrente que deve ser revertida a glosa dos créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com cessão de mão de obra.

Por sua vez, entendeu a DRJ que apenas gastos com a cessão de mão de obra utilizada diretamente na sua atividade produtiva poderiam gerar direito ao crédito das referidas contribuições.

Neste ponto, transcrevo a íntegra das razões da Recorrente:

“A glosa relacionada à mão de obra contratada pela Recorrente para o desenvolvimento de suas atividades empresariais foi mantida pela DRJ, sob o argumento de que, em conformidade com o Parecer Normativo nº 05/2018, somente é cabível apurar crédito quando a mão de obra cedida atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. (g.n.).

Contudo, embora já amplamente demonstrado no presente recurso, a tese fixada pelo STJ e as próprias decisões do CARF, distanciam-se do entendimento restritivo da RFB, eis que o conceito de insumo não está adstrito a seu emprego direto no processo produtivo, bastando ser essencial à produção ou à atividade da empresa.

Prova disso, são as decisões do CARF concedendo direito ao crédito na apuração não-cumulativa da contribuição nas mais diversas contratações de serviços terceirizados.

No caso do acórdão 3301-005.13224, por exemplo, a 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de julgamento, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, considerando insumo, para fins da tomada de crédito de PIS e COFINS, despesas com mão de obra terceirizada para ampliação de suas dependências.

De igual forma, as despesas com mão de obra especializada em higiene e limpeza também geram créditos de PIS e COFINS. É o que se extrai do acórdão nº 3301-003.93625 e nº 9303-008.60326.

Ressalta-se que, nesse último acórdão citado acima, o relator fundamenta seu voto a partir do REsp nº 1.246.317/MG27, em que a 2ª Turma do STJ reconhece o direito de uma empresa compensar créditos de PIS e COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Portanto, a contratação da mão de obra terceirizada pela Recorrente, aqui em discussão, encaixa-se dentro dos dispêndios que geram direito à apuração de crédito de PIS e de COFINS, pois estão relacionadas ao funcionamento da unidade produtiva da Recorrente.

Por essa razão, a Recorrente requer a reforma do acórdão de primeira instância, pois a glosa dessas despesas não deve prevalecer.”

Como se vê, apesar de defender a reversão da glosa sobre os gastos com cessão de mão de obra, a Recorrente não esclarece os fatos, sequer cita qual tipo de trabalho realizado pelos contratados, não anexou qualquer documento que demonstre a contratação e onde foi empregada a mão de obra.

Como já exposto em tópico anterior, é fundamental que a parte demonstre a essencialidade e relevância do gasto ao qual pretende o creditamento do PIS e da COFINS como insumo de sua atividade econômica.

Assim, como já visto em tópico anterior, o ônus da prova incumbe a quem alega, portanto, não há como se acolher a pretensão da Recorrente.

Mantenho, portanto, a glosa referente aos gastos com cessão de mão de obra, por falta de provas.

2.5 – DOS CRÉDITOS: FRETES DE TRANSFERÊNCIA E ARMAZENAMENTO DE PRODUTOS ACABADOS.

Alega a Recorrente que tanto os dispêndios com fretes, quanto o armazenamento dos produtos acabados, devem ser considerados como insumo, na medida em que são essenciais e relevantes para a sua atividade.

Sobre o frete de produtos acabados, em que pese o posicionamento desta Relatora ser a de que, em alguns casos, ele deva ser considerado insumo, fato é que a questão foi objeto de súmula por este C. CARF, que entendo ser aplicável ao caso:

“Súmula CARF nº 217

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

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

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

Neste contexto, não há como prosperar o pleito da Recorrente.

Quanto aos gastos com o armazenamento, com contrato juntado às fls. 94/108, entendo que os mesmos devem ser considerados insumo da atividade da Recorrente, na medida em que são essenciais e relevantes para a sua atividade.

Conforme se verifica do contrato social da Recorrente, a mesma tem como atividade *“a exploração das indústrias química e agroquímica, voltada para a indústria de produtos químicos para agricultura e pecuária, e de produtos químicos industriais, compreendendo as seguintes atividades:*

(a) a fabricação, formulação, comércio atacadista e varejista, distribuição, importação e exportação de produtos químicos, “commodities” (incluindo algodão, soja e arroz, dentre outros), produtos fitossanitários, fertilizantes, insumos para a alimentação humana e animal, insumos para agricultura, paisagismo, agropecuária e produtos para saúde pública, ambientes urbanos, hídricos, industriais e proteção de florestas, bem como todos os produtos relacionados a esta atividade, inclusive a prestação de serviços correlatos, técnicos e outros;

(b) a fabricação, formulação, comércio, distribuição, importação e exportação de ingredientes alimentícios e o desenvolvimento de novos produtos através de laboratório de pesquisas e aplicações;

(c) realização de negócios de representação por conta própria e de terceiros, relativamente a produtos de sua fabricação ou de fabricação de terceiros, bem

como qualquer outra atividade relacionada com o objeto social que não requeira autorização governamental específica;

(d) a prestação de serviços em geral;

(e) a participação em quaisquer outras sociedades, como socia, acionista ou quotista;

(f) fabricação, comercialização, distribuição, importação e exportação de produtos para a nutrição humana, animal, incluindo o uso como coadjuvantes de tecnologia em alimentos, de uso industrial, cosméticos, de cuidados pessoais, de insumos farmacêuticos, para saneamento e sustentabilidade ambiental, para remediação de solos e águas, tratamento de água, ar, efluentes e resíduos sólidos industriais e urbanos, bem como todos os produtos relacionados a estas atividades, inclusive a prestação de serviços correlatos;

(g) fabricação, comercialização, distribuição, importação e exportação de produtos para desinfecção de alimentos, sanitização, desinfecção e/ou esterilização de instrumentos, equipamentos e ambientes hospitalares, frigoríficos, indústrias de alimentos, de bebidas, farmacêuticas, dentre outros; e

(h) pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências físicas e naturais.”

Como se vê, para a fabricação, comercialização e distribuição de produtos químicos, me parece que a armazenagem deles é essencial para sua atividade, motivo pelo qual os gastos sob tais rubricas devem ser considerados insumo.

A correta armazenagem de produtos químicos me parece relevante para a atividade da Recorrente e para o meio ambiente.

Vale observar o seguinte entendimento da C. CSRF, que autorizou o creditamento das contribuições com despesas de armazenamento:

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

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2011

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp nº 1.221.170/PR (STJ), na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 17/12/2018.

(...)

CRÉDITOS. DESPESAS ARMAZENAMENTO. PRODUTOS ACABADOS. CANA. POSSIBILIDADE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas com armazenagem de cana. (...)" (Acórdão n.º 9303-011.464)

Desta forma, dou parcial provimento nesse tópico, para reverter as glosas de despesas com armazenagem.

3. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA E JUROS SOBRE OS DÉBITOS COMPENSADOS.

Sobre a alegação da Recorrente de não incidência de multa e juros sobre os débitos compensados, entendo que não merece provimento.

Isso porque, a legislação é clara ao determinar que, sobre os débitos não extintos pela compensação pretendida, incide, a partir da data dos seus vencimentos, multa e juros de mora, nos termos da Lei n.º 9.430/1996, em especial nos artigos 61 e 74, § 7º, transcritos a seguir:

*"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de **multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".*

(...)

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na **compensação de débitos próprios** relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 7º **Não homologada a compensação**, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, **o pagamento dos débitos indevidamente compensados.**” (meus grifos)

Mantenho, portanto, os juros e multa incidentes sobre os débitos não compensados.

4. DA DILIGÊNCIA.

A Recorrente requereu a conversão do feito em diligência.

Considerando as razões de fato e de direito expostas, as matérias sumuladas e a ausência de provas que justificasse a conversão do feito em diligência, entendo pela prescindibilidade da diligência.

5. DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas com fretes de insumos não tributados e armazenamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, redatora designada.

Com a devida vênia, divirjo, em parte, da ilustre Relatora para manter a glosa em relação a armazenagem, sob os fundamentos abaixo.

Pois bem, o presente caso de PER/DCOMP refere-se a crédito de PIS/Pasep relativo ao 3º trimestre de 2010, cuja glosa ocorreu por ausência de comprovação, conforme indicado pela fiscalização na informação fiscal, vejamos:

13. Na rubrica "Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda" a Empresa lançou valores relativos a fretes de transferência entre estabelecimentos e entre a alfândega e suas dependências. Lançou também, na mesma rubrica, valores relativos a armazenamento, **porém sem esclarecer e comprovar, depois de intimada, qual o tipo de produto armazenado, o que impede a classificação de tais gastos como armazenagem de produtos nas operações de venda**, conforme determina a Lei.

De acordo com a i. Relatora, os documentos constantes às e-fls. 94/108 comprovariam a essencialidade e/ou relevância do serviço de armazenagem contratado junto à empresa Bravo Armazenagens para as atividades-fim da Recorrente.

É exatamente nesse ponto que divirjo.

Muito embora a singularidade e a natureza das atividades exercidas pela Recorrente, por si sós, possam indicar a necessidade do serviço de armazenagem — sobretudo na hipótese de inexistência ou insuficiência de espaço físico em suas dependências —, tal circunstância não a desobriga de demonstrar, de forma efetiva, a contratação do serviço no período objeto do crédito (3º trimestre de 2010), bem como a identificação dos bens ou produtos efetivamente armazenados.

Tal exigência decorre do disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, do art. 319 do Código de Processo Civil, e do art. 170 do Código Tributário Nacional, in verbis:

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; [...]

Art. 319. A petição inicial indicará:

[...]

VI - as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados; [...]

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Diante de processo de crédito, o ônus da prova recai sobre a Recorrente.

Nesse sentido, embora as provas apresentadas sugiram a essencialidade do serviço, a meu ver, mostram-se insuficientes. São necessários, para comprovação da efetiva fruição do serviço no período de apuração do crédito (julho, agosto e setembro de 2010), os seguintes documentos: contratos de prestação de serviços referentes aos meses mencionados, notas fiscais de remessa dos bens/produtos ao armazém, notas fiscais de armazenagem, além de outros documentos fiscais e contábeis que corroborem a efetiva utilização do serviço.

Diante da insuficiência das provas, nego provimento ao recurso voluntário e mantenho a glosa referente à rubrica 'armazenagem'.

É o meu voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa