



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.726429/2011-87
ACÓRDÃO	3101-004.499 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE PROVAS. INOCORRÊNCIA.

Não há que falar em cerceamento de defesa quando ao contribuinte foi oportunizada a junta de provas e razões e a sua discordância reside na valoração das provas produzidas.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP REPETITIVO Nº 1.221.170/PR.

O conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, conforme tese fixada pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

DISPÊNDIOS COM EMBALAGEM DE TRANSPORTE. BEM NECESSÁRIO À MANUTENÇÃO DA QUALIDADE DO PRODUTO. INSUMO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. SÚMULA CARF 235.

Os gastos com embalagens utilizadas no transporte do produto acabado, cuja finalidade é garantir a integridade e preservar a qualidade do bem enquadram-se no conceito de insumo por serem essenciais à atividade econômica e, portanto, geram direito ao crédito das contribuições.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. 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.

DESPESAS COM COMISSÃO E CORRETAGEM. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Despesas de natureza comercial não se qualificam como insumos para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, não demonstrada a sua essencialidade ou relevância no caso concreto.

CREDITAMENTO. COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS INDIRETAS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados nos termos do art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de voto, em dar provimento parcial do recurso, para reverter as glosas referentes às despesas com embalagens destinadas ao transporte, às glosas das despesas de frete incorridas na condição de empresa comercial exportadora, às glosas da aquisição dos fornecedores de café com CNPJ de comércio atacadista e dos fornecedores que declararam nos autos não terem realizado qualquer tipo de beneficiamento, bem como determinar a aplicação da taxa Selic a partir do escoamento do prazo de 360 dias, a contar da data do protocolo do pedido de ressarcimento. Vencido Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que reverteu, também, as glosas sobre os custos com corretagem, comissões e assessoria técnica/comercial.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relator

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Neiva Aparecida Baylon (Substituta), Luciana Ferreira Braga, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA – COIMEX, em razão de manifestação de inconformidade julgada improcedente, a qual foi apresentada em face de Pedido de Ressarcimento de crédito relativo a COFINS Não Cumulativa, referente ao período de apuração 01/10/2008 a 31/12/2008, no valor de R\$ 531.278,59.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pelo fiscal para negar o pedido de ressarcimento, bem como as teses adotadas pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ:

A DERAT/São Paulo exarou o despacho decisório de fls. 569/585, decidindo reconhecer em parte o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 161.062,98, e homologar conseqüentemente a declaração de compensação apresentada até o limite do crédito reconhecido, nos seguintes termos:

1. O contribuinte em questão, de acordo com o seu contrato social, tem como objeto, dentre outros, "o beneficiamento, transformação, armazenamento e industrialização de produtos primários para sua comercialização no mercado nacional e internacional" (fls. 179 a 181);
2. Conforme se observa no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON - (fls. 61 a 144), no período de Outubro a Dezembro de 2008, o contribuinte tem receitas decorrentes de vendas no mercado externo e interno (tributada e não-tributada), e apurou créditos conforme demonstrado na ficha 16A do DACON;
3. Com base em memorial de cálculo apresentado pela interessada, foi feita uma auditoria pormenorizada das notas fiscais, levando-se em conta, principalmente, sua descrição e sua relevância. Dessa auditoria, resultou uma amostra de notas, que foram requeridas ao interessado (fls. 284 a 319 e 340 a 353);
4. Em resposta, o contribuinte apresentou parte das notas fiscais requeridas. Porém, devido ao incêndio ocorrido na empresa que armazenava a documentação do interessado, houve também a entrega de cópias simples das notas, nota fiscal de remessa para armazenagem e comprovantes de pagamento, no intuito de substituir a eventual falta da cópia autenticada da nota fiscal original. As folhas 505 a 509 e 512 a 521, encontra-se uma listagem que aponta quais documentos foram apresentados à Fiscalização;
5. Todas as notas fiscais elencadas nessa rubrica são de aquisição de café (NCM 09.01) e, como esclarecido pelo interessado em resposta ao Termo de Intimação

Fiscal N° 03/2012 (fls. 528 a 544), trata-se na verdade de bens utilizados como insumo no processo produtivo da empresa, processo este que está de acordo com o § 6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de Julho de 2004;

6. Assim, os valores que não foram glosados foram transferidos para a rubrica específica de crédito presumido de atividade agroindustrial (fls. 545 a 546);

7. Como é sabido, as normas infralegais explicitam o conteúdo da lei sem, contudo, ultrapassar-lhes o sentido, explícito ou implícito. Desse modo, a permissão legal contida na Lei nº 10.833/2003 para que sejam descontados, na apuração da base de cálculo da COFINS, pela sistemática não cumulativa, os créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados na produção de bens ou produtos destinados à venda, tem por pressuposto a idéia de que tais insumos estejam relacionados com uma das fases de produção;

8. Assim, o insumo “embalagem”, apontado no art. 8º, § 4º inciso I, alínea "a", da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, deve ser considerado como tal (insumo), quando represente fase do processo produtivo. A embalagem de apresentação, desse modo, é insumo, uma vez que sua colocação determina a fase final da produção;

9. Por outro lado, a embalagem para transporte não pode ser considerada insumo, visto que o transporte do produto não constitui etapa do processo de produção;

10. De acordo com as informações fornecidas pelo interessado, os insumos que deram ensejo ao cálculo de direito creditório, não se constituíam, na verdade, de embalagens de apresentação, pois a sua classificação na TIPI (39.23) não corresponde a tal tipo de embalagem. Logo, desconsiderou-se as notas fiscais cuja origem fosse a aquisição de tais embalagens (fls. 547/548);

11. Para apurar a base de cálculo do crédito a descontar decorrente da compra de bens utilizados como insumos, foram utilizadas as planilhas eletrônicas apresentadas pelo interessado, que demonstram os valores, separados por nota fiscal, que se somaram para constituir a base de cálculo elencada nessa rubrica específica do DACON;

12. Para que o serviço seja considerado insumo à fabricação, este deve ter uma relação direta com o processo produtivo da empresa, pois deve ser aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto;

13. Levando-se em conta os esclarecimentos prestados pelo interessado (fls. 411/415), constata-se que não é o caso aqui, pois os itens não se constituem como serviços aplicados diretamente no processo produtivo, sendo custos indiretos ou vinculados à área administrativa da empresa;

14. Uma vez que havia certa confusão acerca da localização no DACON dos valores relacionados com despesas de armazenagem e frete, foi solicitada a

apresentação de planilhas contendo tais valores, independentemente de onde tivessem sido lançados originalmente no DACON;

15. No que concerne a despesas de frete, foi requerido sua classificação em 3(três) conceitos: frete de compra, intermediário e de venda. Além disso, dentro dessa classificação, especificou-se os fretes nas operações em que a empresa atuou como comercial exportadora;

16. O frete de compra possibilita o direito creditório, pois, na verdade, configura-se como uma despesa que, junto com o valor do insumo, compõe o custo total de aquisição. Assim, a previsão legal encontra-se nos incisos I (no caso de revenda) e II (no caso de aquisição de insumo) do art. 3º da Lei 10.833/2003. A única exceção seria quando a empresa atua como comercial exportadora, uma vez que, nesse caso, não há a possibilidade de cálculo de crédito;

17. O frete de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor, também implica em direito creditório. Ele se caracteriza como sendo a despesa de transporte da mercadoria/produto do estabelecimento do vendedor para o adquirente. Sua base legal encontra-se no inciso IX, art. 3º da Lei 10.833/2003. Mais uma vez, a única exceção seria na situação em que a empresa atua como comercial exportadora;

18. Desse modo, resta claro que, quando o legislador admitiu a possibilidade de créditos da COFINS a serem deduzidos dos valores apurados mensalmente dessas contribuições, nos casos em que não se referem a insumos consumidos ou aplicados na produção de bens e produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, ele o fez de forma expressa, a exemplo dos créditos oriundos de gastos efetuados com combustíveis e lubrificantes; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pago a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; despesas de armazenagem e frete na operação de venda; etc. ;

19. Assim, conclui-se que, no caso de frete intermediário, que são as despesas de transporte que não se inserem em nenhum dos dois conceitos de frete acima expostos, não há a possibilidade de cálculo de crédito, pois inexistente previsão legal;

20 Como a empresa atuou também, no período aqui analisado, como comercial exportadora, foi requisitado que, dos valores lançados como frete de compra e de venda, fossem identificados aqueles em que o interessado atuou nesta qualidade;

Ao julgar a Manifestação de Inconformidade apresentada pelos contribuintes, a DRJ a julgou improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não-cumulativo, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o danº ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

CRÉDITO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação. Trata-se, pois, de caso de não incidência por força de disposição legal que, por consequência natural do regime da não-cumulatividade das contribuições, não resulta direito à apuração de crédito pela empresa comercial exportadora adquirente das mercadorias.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. TRANSPORTE INTERNO. ASSESSORIA TÉCNICA. CORRETAGEM. INSUMOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não-cumulatividade. Não dá direito a crédito o gasto com corretagem, assessoria técnica e condomínio, por não corresponderem a insumo para a produção nem a outra hipótese legal de crédito.

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão-somente a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório. As diligências, passíveis de serem promovidas em sede de

juízo administrativo, não se destinam a suprir a omissão na produção da prova por parte daquele a quem tal ônus incumbia, mas apenas à dirimir dúvidas pontuais acerca dos elementos de prova trazidos aos autos.

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REGULARIDADE DA VERIFICAÇÃO POR AMOSTRAGEM DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL COM O FIM ESPECÍFICO DE AFERIÇÃO DA CONSISTÊNCIA DOS REGISTROS RELATIVOS À APURAÇÃO DO CRÉDITO.

O uso, pela autoridade fiscal que aprecia originariamente pedidos de reconhecimento do direito creditório, de aferições por amostragem destinadas a identificar operações e/ou grupo de operações que demandam aprofundamento de investigações, se conforma como medida investigatória regular. O que é irregular é a glosa, em bloco, de um conjunto de créditos que tiveram apenas algumas das operações que lhe são respectivas aferidas pela autoridade fiscal. Os métodos investigatórios não se confundem, em natureza, com os resultados da auditoria.

DESPACHO DECISÓRIO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em suas razões recursais, a Recorrente, requer em síntese, que:

- a) decretar a nulidade da r. decisão recorrida e, também, a nulidade(parcial) do despacho decisório da DRF/SP, nos termos do inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72;
- b) se, nos termos do §3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, for possível decidir o mérito a favor da Recorrente, superar as nulidades arguidas e reformar a r. decisão recorrida, a fim de que seja reconhecido o direito crédito pleiteado pela Recorrente;
- c) seja realizada a recomposição do saldo inicial dos créditos;
- d) seja o crédito já definitivamente reconhecido, bem como o que venha a sê-lo, atualizado pela Taxa Selic, nos termos da firme jurisprudências do E.STJ.
- e) na hipótese de se entender que as informações e documentos apresentados não são suficientes para a confirmação da integralidade do direito creditório pleiteado pela Recorrente, deverá, então, ser determinada a realização de diligência, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, sob pena de cerceamento de defesa.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

Recurso tempestivo, passo à análise.

Preliminares

Inicialmente, a Recorrente alega que teria ocorrido nulidades no presente processo, que teriam cerceado o seu direito de defesa, eis que: (i) tanto o fiscal quanto a DRJ teriam desconsiderado que em razão de incêndio ocorrido em 04/07/2011 não teria sido possível a apresentação de parcelas das notas fiscais referente as despesas com armazenagem; (ii) teria sido desconsiderado que a nota fiscal não é o único documento hábil a comprovar a legitimidade dos créditos de PIS/COFINS apurados no regime da não cumulatividade; (iii) a DRJ não teria analisado os demais documentos comprobatórios juntados aos autos que demonstrariam o direito creditório, à exemplo de planilhas demonstrativas das notas fiscais.

No entanto, apesar do inconformismo da Recorrente, não há que falar em nulidade no caso em exame, por cerceamento de defesa. Senão, vejamos.

A declaração de nulidade no processo administrativo fiscal exige a demonstração de prejuízo efetivo à defesa, e a ocorrência de uma das hipóteses taxativamente previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica no caso em exame.

O que se observa nos autos não é um vício de procedimento, mas sim inconformismo da Recorrente com o resultado da análise probatória efetuada pelas autoridades fiscais.

Quanto ao argumento de que teria sido desconsiderado pela DRJ o incêndio ocorrido em 04/07/2011 – evento este que teria impossibilitado a apresentação de notas fiscais que comprovariam o direito de crédito pleiteado, tem-se que tal fato foi levado ao conhecimento do fiscal pela Recorrente, que possibilitou a juntada de outros documentos comprobatórios e somente desconsiderou aqueles que não continham a descrição de informações importantes acerca da operação, o que impossibilitou a efetiva auditoria dos valores:

Em resposta, o contribuinte apresentou parte das notas fiscais requeridas.

Porém, devido ao incêndio ocorrido na empresa que armazenava a documentação do interessado, houve também a entrega de cópias simples das notas, nota fiscal

de remessa para armazenagem e comprovantes de pagamento, no intuito de substituir a eventual falta da cópia autenticada da nota fiscal original.

Esta Fiscalização desconsiderou, além das notas fiscais não apresentadas, por falta de comprovação do direito creditório, aqueles valores que tinham como lastro unicamente o comprovante de pagamento da operação ou nota fiscal de remessa para armazenagem, uma vez que em tais documentos não há a descrição de informações importantes acerca da operação, o que impossibilita a efetiva auditoria dos valores.

A questão, portanto, não foi a falta de oportunidade para produzir prova, mas a insuficiência da prova efetiva produzida pelo Recorrente. Conforme se denota, houve análise das provas pela autoridade fiscal, mas os documentos apresentados foram considerados inidôneos para comprovar o fato gerador do crédito.

No que tange aos demais argumentos, a análise segue a mesma linha. Não houve uma presunção absoluta de que somente as notas fiscais seriam válidas, contudo, os demais documentos apresentados pela Recorrente, tais como as planilhas e comprovantes de pagamento, foram considerados insuficientes, por si sós, para a comprovação da materialidade das operações que dariam origem aos créditos pleiteados.

Em se tratando de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, o ônus de comprovar a liquidez, certeza e legitimidade do crédito é do contribuinte, nos termos do art. 373, I, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo. Não basta a juntada de planilhas e comprovantes de pagamento genéricos, é necessário que o conjunto probatório permita a autoridade fiscal vincular o pagamento à prestação do serviço específico que se enquadre no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS.

Conforme bem pontuou a decisão da DRJ, as diligências fiscais servem para esclarecer pontos duvidosos específicos e não para que a autoridade fiscal supra a omissão do contribuinte em comprovar a existência do crédito.

Ao contrário do que aduz a Recorrente, tanto a fiscalização, quanto a DRJ, levou em consideração os referidos documentos, no entanto, não foi possível a auditoria dos valores por ausência de informações relevantes.

Assim, não há que falar em cerceamento de defesa ou mesmo nulidade que viciaria o presente processo administrativo. Na realidade, o que se denota é que o inconformismo do Recorrente não se refere a um vício no procedimento, mas sim ao mérito da valoração da prova apresentada.

Ante o exposto, por não vislumbrar cerceamento ao direito de defesa ou qualquer vício procedimental que macule o presente processo, rejeito as preliminares de nulidade aventadas.

Mérito

Verifica-se que a discussão travada no presente processo se refere a possibilidade de enquadramento de despesas da Recorrente como insumos, a fim de possibilitar o creditamento de PIS/Cofins.

É cediço que o regime da não cumulatividade permite que empresas se creditem de valores pagos pela aquisição de bens e serviços, desde que sejam insumos da sua atividade.

Para definir o conceito de insumo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento de recurso especial sob o regime repetitivo, estabeleceu que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Foi fixada pelo referido Tribunal que: *“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de **essencialidade ou relevância**, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”*

Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições:

(...) 14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

(...)

Em breve resumo, após o julgamento do Recurso Repetitivo e com a introdução da norma Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, é preciso constatar caso a caso se o gasto é essencial, ou seja, se o bem ou serviço é indispensável para o desenvolvimento da atividade econômica ou mesmo não o sendo, se é relevante para obtenção do produto ou serviço.

Pois bem, passada a análise introdutória do assunto, é preciso verificar no presente caso, se os gastos apontados na fiscalização como indevidos (glosados) e mantidos pela DRJ se enquadram ou não no conceito de insumo para fins de abatimento pelo regime da não cumulatividade.

Despesas com Embalagem de Transporte

Quanto às despesas com Embalagem, verifica-se que a autoridade fiscal possibilitou o creditamento apenas de “embalagem” utilizada na fase do processo produtivo, vedando o creditamento de embalagem para transporte, por não constituir etapa do referido processo de produção.

No mesmo sentido, a DRJ entendeu que:

Do conteúdo dos dispositivos transcritos, tem-se, de forma cristalina que: (a) o material de embalagem é considerado insumo no âmbito da legislação do PIS e da Cofins; e (b) como insumo, só se pode ter aqueles bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Pois bem, se são apenas as embalagens que se caracterizam como insumos (estes na acepção restrita dada pela lei) que dão direito a crédito, subentende-se, como conclusão lógica, que a legislação está a fazer distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao transporte dos produtos acabados.

No caso vertente, as sacarias utilizadas para o transporte de café, embora se configure em um custo de produção para a pessoa jurídica, não corresponde a definição legal de insumo, encontrando-se pertinente a glosa efetuada pela autoridade administrativa.

A Recorrente, por sua vez, pondera que industrializa o café para revendê-lo, não havendo outra maneira de movimentá-lo, senão quando acondicionado por embalagens específicas.

Com a devida vênia, entendo que a decisão da DRJ merece reforma.

Conforme alega a Recorrente, e como é de notório conhecimento, o transporte em sacarias é fundamental não apenas para a logística de transporte, mas para a conservação do próprio café, eis que permite a circulação do ar e evita a formação de umidade e mofo. A supressão dessa embalagem implicaria em substancial perda de qualidade do produto, razão pela

qual, entendo que se tal despesa se enquadra perfeitamente no critério de essencialidade definido pelo STJ.

A embalagem de transporte, no caso em exame, é condição essencial para que o bem produzido mantenha as suas características e possa ser efetivamente comercializado.

Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência recente desse Conselho, que tem reconhecido o direito ao crédito sobre embalagens que, embora sejam utilizadas para transporte, são essenciais à manutenção e preservação do produto: *“o material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem”* (Acórdão nº 9303-014.539, Rel. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Sessão de 23 de janeiro de 2024).

No mesmo sentido, confira-se os seguintes precedentes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PAPELÃO E FILMES STRECH PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE. **Os custos/despesas incorridos com pallets, papelão e filmes strech para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no 99 do Regimento Interno fixado pela Portaria n.º 1.634/2023.** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. (grifou-se)

(Acórdão nº 9303-014.896)

Dessa forma, entendo que as embalagens utilizadas para transporte pela Recorrente não são secundárias, mas um componente essencial para que o produto final que comercializa, chegue ao mercado em condições adequadas para o consumo, integrando, por sua relevância e essencialidade, a cadeia produtiva.

Vale citar, ainda, recente Súmula CARF Nº 235, in verbis:

SÚMULA CARF Nº 235

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322.

Ante o exposto, nesse ponto, voto pela reversão da glosa e reconheço o direito de crédito de despesas com embalagens destinadas ao transporte.

Despesas com corretagem, comissões e assessoria técnica/comercial

Quanto as demais despesas com corretagem, comissões e assessoria técnica/comercial, entendo que melhor sorte não assiste a Recorrente.

Conforme supramencionado, o conceito de insumo, fixado pelo STJ e recepcionado por este Conselho, exige a demonstração da essencialidade ou relevância de um bem ou serviço para o processo produtivo.

As despesas em análise, pela sua própria natureza, não se amoldam no conceito de insumo. Tais gastos possuem natureza administrativa, acessória e vinculada à estrutura gerencial da empresa, não se relacionando de forma direta e indissociável ao processo produtivo da Recorrente.

Ademais, ainda que pudesse cogitar a essencialidade de uma assessoria técnica específica, caberia à Recorrente cumprir seu ônus probatório de demonstrar por meio de documentação hábil e idônea, a vinculação direta e inequívoca de cada gasto com a sua atividade produtiva.

No presente caso, verifica-se que a Recorrente não apresentou qualquer documentação capaz de estabelecer tal nexos causal, limitando-se a alegações genéricas de que tais atividades seriam essenciais ao seu processo produtivo.

Dessa forma, seja pela natureza de tais dispêndios, seja pela ausência de comprovação específica, mantenho a glosa de tais gastos.

Do Frete Intermediário.

Quanto as despesas de frete, verifica-se que a fiscalização possibilitou o creditamento de despesas de frete de compra e frete de venda, mas impossibilitou no caso de frete intermediário, por ausência de previsão legal, a Recorrente se insurgir, afirmando que todos os gastos com fretes são imprescindíveis para o transporte dos produtos que são comercializados.

Outrossim, 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. Nesse sentido, Súmula CARF 217:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 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.

Assim, voto pela manutenção da glosa quanto ao frete classificado como intermediário pela fiscalização.

Frete como Empresa Comercial Exportadora.

Situação diversa, contudo, é a da despesa de frete incorrida pela Recorrente na sua atividade como empresa comercial exportadora.

Neste ponto vale citar o §4º, inciso III, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, abaixo transcrito:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Trata-se de matéria que vem sendo debatida perante este e. CARF, sendo que, por concordar com os seus argumentos, transcrevo os fundamentos do v. acórdão nº 3402-009.133,

de lavra da i. ex- Conselheira Renata da Silveira Bilhim, que bem analisaram a controvérsia, os quais adoto como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

Antes de tudo, parece-me que a intenção do legislador infraconstitucional é desonerar as exportações e gerar um superávit na balança comercial, assim como a do legislador constitucional que, por meio da Emenda Constitucional nº 33/2001, incluiu o parágrafo segundo ao art. 149, da CF, assegurando a não incidência (imunidade) das contribuições sociais (PIS e COFINS) sobre as receitas decorrentes de exportação, ex vi do art. 149, § 2º, da CF, verbis:

At. 149. (...)§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Sendo certo que tal imunidade alcança também as exportações indiretas, por comerciais exportadoras e trading company, conforme já definiu o STF no julgamento do RE 759.244/SP, em 25/03/2020, ao qual se atribuiu os efeitos de repercussão geral (tema 674), resultando na fixação da seguinte tese: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária”.

O art. 6º, incisos I e III, da Lei nº 10.833/03, repetiu o comando constitucional e reiterou que a COFINS e o PIS não incidem sobre as receitas decorrente de exportação e aquelas derivadas de a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Apesar da impossibilidade da incidência das aludidas contribuições sobre as receitas de exportação, o legislador ordinário permitiu, em nome do princípio da não cumulatividade, a apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03), o que poderia ser realizado por meio de dedução de valores devidos de tais contribuições, decorrente das demais operações no mercado interno; compensações com débitos próprios, ou, na sua impossibilidade, mediante pedido de ressarcimento (§ 1º e 2º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03).

Ocorre que, no tocante às exportações por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, a legislação vedou a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação:

Art. 6º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no

inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Veja-se, da leitura do dispositivo acima, não me parece que existe outra interpretação senão a de que a vedação nele contida diz respeito aos custos derivados da aquisição das mercadorias que serão exportadas com fim específico de exportação.

Noutras palavras, o legislador ordinário quando previu o benefício em questão tratou de ressaltar, expressamente, a hipótese em que a empresa comercial exportadora adquire mercadoria com o fim exclusivo de exportação, vedando, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (art. 6º, §4º) - entenda-se decorrentes da venda da mercadoria.

Não vejo, desta forma, como dar o alcance pretendido pela autoridade fazendária e pela DRJ ao § 4º, do art. 6º, da Lei n. 10.833/2003.

O que o legislador fez foi reafirmar didaticamente a regra dos art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs. 10.833/03 e 10.637/02, inviabilizando o crédito decorrente de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação.

Melhor explicando: como os produtos adquiridos pela comercial exportadora para fins de exportação não foram onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS quando da saída da empresa produtora, conseqüentemente não irão gerar créditos em favor da comercial exportadora. Isso porque a empresa produtora representa o final do ciclo produtivo e, como tal, deve se beneficiar dos créditos das etapas anteriores tendo em vista que a saída do produto para exportação não será tributada. O que gera nenhum prejuízo à comercial exportadora, uma vez que sobre a saída destas mercadorias para a exportação não incidirão as referidas contribuições.

É exatamente por esse motivo que o § 4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003 veda a apuração de crédito pela comercial exportadora referentemente aquisição de mercadorias destinadas à exportação. Se assim não o fosse, a comercial exportadora se beneficiaria de um crédito já utilizado pela empresa produtora no final do ciclo produtivo. Ou seja, o crédito seria utilizado em duplicidade.

Essa duplicidade que a lei visa a proibir, não ocorre com relação aos custos e despesas indiretas que são suportados pela comercial exportadora, as quais geram o direito ao crédito ao exportador, conforme art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02.

Entendimento diverso, ou seja, o impedimento ao creditamento de despesas e custos indiretos vinculados à exportação e suportados pelo exportador, resultaria em onerar reflexamente as operações de exportação. Além de gerar violação direta ao princípio constitucional da não cumulatividade, cujo objetivo é desonerar a carga tributária, buscando evitar a cumulação da incidência dos tributos ao longo da cadeia econômica.

Por exemplo, os custos com fretes na venda e armazenagem não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, portanto são suportados pela Recorrente (art. 3º, inciso IX), e, em obediência ao regime da não-cumulatividade, ela poderá aproveitar os créditos das etapas anteriores, pois, caso contrário, teria que arcar com o ônus da tributação de toda cadeia.

Com efeito, entendo que o § 4º, do art. 6º, da Lei 10.833/2004, não tem aplicação no caso concreto ora analisado, já que apenas proíbe que a exportadora se aproveite de créditos que pertenciam à produtora. Já os créditos decorrentes da contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da exportadora, por essa podem ser aproveitados, conforme fundamentado acima.

Ademais, não se pode olvidar que quanto as normas tributárias restritivas de direitos, como o caso em testilha, o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, determina que se deve emprestar à norma interpretação restrita e literal.

Ao meu sentir, se o legislador quisesse limitar o direito de crédito das comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com fim específico de exportação a todos os custos e despesas a ela vinculados (diretos e indiretos), e não apenas àqueles atinentes diretamente à sua aquisição, o deveria ter realizado de forma expressa, não deixando margem à interpretação.

Desta forma, fazendo um interpretação sistemática das normas legais, com atenção à vontade do legislador, associada à obediência ao princípio da não cumulatividade, entendo que a restrição do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Assim, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas sobre fretes no transporte de mercadorias recebidas ou adquiridas de terceiros com o fim específico de exportação, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Aquisição de Café

A Autoridade Fiscal desconsiderou, além das notas fiscais não apresentadas, por falta de comprovação do direito creditório, aqueles valores que tinham como lastro unicamente o comprovante de pagamento da operação ou nota fiscal de remessa para armazenagem, pois entendeu que em tais documentos não há a descrição de informações importantes acerca da

operação, o que impossibilita a efetiva auditoria dos valores. Esclareceu a Autoridade Fiscal que tais notas fiscais são de aquisição de café (NCM 09.01) e, como afirmado pelo interessado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal N° 03/2012, trata-se na verdade de bens utilizados como insumo no processo produtivo da empresa, processo este que está de acordo com o § 6º do art. 8º da Lei n° 10.925, de 23 de Julho de 2004.

Por seu turno, a contribuinte alega que a Autoridade Administrativa não comprovou que todas as aquisições de café se enquadrariam nos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/04, além disso ignorou a possibilidade de existirem aquisições de pessoas jurídicas. Argumenta ainda que a Autoridade Administrativa não comprovou, quanto aos cerealistas, que exerciam cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar o café, sendo que alguns exerciam apenas a atividade de compra e venda; e, enfim, afirma que a Autoridade Administrativa não comprovou ter havido suspensão do pagamento do PIS e da Cofins nas aquisições de café pela requerente.

O primeiro ponto a ser observado, a fim de solucionar a controvérsia, diz respeito ao regime de suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins da venda dos bens citados no inciso I do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, inclusive café das pessoas jurídicas, em geral, e cooperativas agropecuárias, em particular.

A observação refere-se à obrigatoriedade do regime quando os requisitos legais e infralegais impostos são satisfeitos. Tal atributo do regime decorre não apenas da sistemática adotada, mas de disposição expressa conforme se verifica no art. 4º da IN SRF nº 660, de 17/07/2006, abaixo citado. Registre-se que a Instrução Normativa nº 660/06, regulamentou a suspensão – e, por consequência, a presunção do crédito – legalmente instituída pelos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004:

IN SRF nº 660, de 17/07/2006 Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

(...)

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas à pessoa jurídica que, cumulativamente:

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)
- apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e Processo 10880.726429/2011-87 Acórdão n.º 12-98.333 DRJ/RJO Fls. 815 21 III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º. (gn)

Ocorre que, para que sejam glosados os crédito é preciso que se afirme ser atividade agroindustrial, e não empresas que apenas compram e vendem.

Da análise dos autos nota-se que as empresas CAFÉ SÃO SEBASTIAO, BCAFEX COMERCIO E TAB AGROPECUÁRIA não possuem suspensão.

Com isso voto por afastar as glosas relativas as aquisições de fornecedores pessoas jurídicas com inscrição de CNPJ de comercial atacadista, bem como dos fornecedores que não declararam atividade de beneficiamento, acostados em manifestação de inconformidade.

Créditos de armazenagem

Quanto aos créditos de remessa para armazenagem entendo que não foram glosados aqueles créditos que foram comprovados, nos seguintes termos:

Com base em memorial de cálculo apresentado pela interessada, foi feita uma auditoria pormenorizada das notas fiscais, levando-se em conta, principalmente, sua descrição e sua relevância. Dessa auditoria, resultou uma amostra de notas, que foram requeridas ao interessado (fls. 236 a 271 e 292 a 305);

Em resposta, o contribuinte apresentou parte das notas fiscais requeridas. Porém, devido ao incêndio ocorrido na empresa que armazenava a documentação do interessado, houve também a entrega de cópias simples das notas, nota fiscal de remessa para armazenagem e comprovantes de pagamento, no intuito de substituir a eventual falta da cópia autenticada da nota fiscal original. As folhas 457 a 461 e 464 a 473, encontra-se uma listagem que aponta quais documentos foram apresentados à Fiscalização;

Foram desconsideradas, além das notas fiscais não apresentadas, por falta de comprovação do direito creditório, aqueles valores que tinham como lastro unicamente o comprovante de pagamento da operação ou nota fiscal de remessa para armazenagem, uma vez que em tais documentos não há a descrição de informações importantes acerca da operação, o que impossibilita a efetiva auditoria dos valores;

Todas as notas fiscais elencadas nessa rubrica são de aquisição de café (NCM 09.01) e, como esclarecido pelo interessado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal N° 03/2012 (fls. 480 a 496), trata-se na verdade de bens utilizados como insumo no processo produtivo da empresa, processo este que está de acordo com o § 6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de Julho de 2004;

Assim, mantenho a decisão da DRJ

Da Atualização Monetária/Taxa Selic.

Alega a Recorrente que os créditos a que tem direito devem ser atualizados pela Taxa de Juros Selic, conforme reconhecido em decisão judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.50.01.001787 -1.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, após escoado o prazo de 360 dias para a análise do correspondente pedido administrativo pelo Fisco. Ou seja, para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007 e do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

Assim sendo, assiste razão à Recorrente, cabendo aplicação da correção monetária a partir do escoamento do prazo de 360 dias, a contar da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Conclusão

Ante o exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, voto pelo provimento parcial do recurso, revertendo as glosas referentes às despesas com embalagens destinadas ao transporte, às glosas das despesas de frete incorridas na condição de empresa comercial exportadora, às glosas da aquisição dos fornecedores de café com CNPJ de comércio atacadista e dos fornecedores que declararam nos autos não terem realizado qualquer tipo de beneficiamento, bem como determinar a aplicação da taxa Selic a partir do escoamento do prazo de 360 dias, a contar da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA

Conselheira Relatora