



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.900012/2013-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-010.713 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2022  
**Recorrente** LATICINIOS CATUPIRY LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL EFETUADO POR AMOSTRAGEM

Os procedimentos de fiscalização podem adotar como metodologia a amostragem, sem que isso implique a nulidade do feito fiscal.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3o , § 2o, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar suscitada e o pedido de diligência, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer os créditos relativos a (i)

gastos com frete para transporte de produtos em elaboração e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, prestados por PJ e (ii) gastos com embalagens de transporte.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Fernanda Vieira Kotzias.

## Relatório

Cuidam os autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) no valor de R\$ 518.684,27, referente a Cofins Não-Cumulativo - Mercado Interno, 4º trimestre de 2008, parcialmente deferido no valor de R\$ 368.687,51.

De acordo com o Termo de Informação Fiscal (TIF), após a realização de procedimento fiscal teriam sido constatadas as seguintes irregularidades (e-fls. 957/967):

**Bens para revenda:** foram glosados créditos oriundos de aquisição de produtos com alíquota zero, como queijos tipo mussarela, ricota, parmesão, e produtos com tributação monofásica, tais como refrigerantes, tendo em vista que esses produtos não geram créditos das contribuições conforme previsto no inciso II, do parágrafo 2º, do artigo 3º, da Lei 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

**Bens utilizados como insumos:** foram glosados os créditos não comprovados, os vedados pela legislação ou considerados estranhos ao processo produtivo.

**Despesas com frete:** foram glosados todos os valores referentes a despesas não relacionadas às operações de vendas de produção do estabelecimento, como movimentação e transferência de mercadorias entre filiais.

A lista com os créditos deferidos e glosados consta de e-fls. 580/817.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, por meio da qual, argumenta, em resumo:

- NULIDADE - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA - exíguo prazo para apresentar uma extensa série de informações e documentos fiscais. Não

é razoável se imaginar que uma empresa possa levantar a totalidade dos arquivos digitais e documentos fiscais obrigatórios correspondentes aos últimos 5 anos, e, ainda, produzir uma série de arquivos digitais novos (e não obrigatórios) com as informações desejadas pela Fiscalização no curto prazo de 20 dias;

- NULIDADE – AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO - a ciência da não homologação da compensação ocorreu no dia 11.10.2013 e não houve a intimação para pagamento da diferença, no prazo de 30 dias, conforme determina o artigo 74, da Lei n.º 9.430/1996;

- a apuração de créditos não pode ficar restrita às hipóteses definidas nas Instruções Normativas SRF n.º 404/2004 e n.º n.º 247/2002, uma vez que tais restrições violariam o próprio princípio constitucional da não cumulatividade;

- toda aquisição de insumos e serviços relacionados com a atividade econômica do contribuinte permite a apuração e aproveitamento de créditos de PIS e Cofins, por se tratarem de custos inerentes à produção das mercadorias comercializadas pela empresa com base no inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

- o direito a utilizar tais créditos de PIS e Cofins, uma vez que se tratam de gastos necessários ao transporte da mercadoria, sendo que sua subtração resultaria na impossibilidade de comercializar sua produção;

- não merece prosperar a glosa referente à aquisição de outros insumos, tais como a aquisição de baldes para a comercialização de requeijão Catupiry, notoriamente vendidos para restaurantes e pizzarias;

- a decisão de não homologar o pedido de compensação fere princípios norteadores da administração pública, tais como finalidade, razoabilidade;

- requer a conversão do julgamento em diligência, para que seja realizado novo levantamento fiscal, com nova apresentação de documentos e informações em prazo adequado e razoável.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada Procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (e-fls. 1093/1113):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

No caso de receitas decorrentes de vendas no mercado interno, somente podem ser ressarcidos e/ou compensados os créditos apurados a partir de 09/08/2004 se vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. VERIFICAÇÃO DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS.

A não comprovação do direito creditório por parte do contribuinte impossibilita a confirmação da existência do crédito pleiteado, acarretando indeferimento do pedido de restituição/ressarcimento e não homologação da compensação por parte da autoridade competente para decidir.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade e devidamente comprovados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência, e não há que se falar em nulidade por cerceamento de direito de defesa quando se vislumbra nos autos que a recorrente foi capaz apresentar seus argumentos de defesa, exercendo o direito assegurado pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

ÔNUS DA PROVA

O ônus da prova incumbe ao autor, quando fato constitutivo do seu direito.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

A realização de diligência ou perícia não se presta a suprir eventual inércia ou omissão do contribuinte, tampouco para reverter o ônus da prova imputado.

Cientificada em 05/10/2020, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 29/10/2020, no qual repisa os principais elementos de defesa (e-fls. 1116/1133).

É o relatório.

## Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Havendo arguição de preliminares, passo à analisá-la.

### ***1- Preliminar - Nulidade da autuação – erro de cálculo e análise por amostragem***

Durante o procedimento fiscal, a empresa foi instada a apresentar planilha contendo os gastos que geraram os créditos pleiteados, a partir da qual a fiscalização se baseou para seleção, filtragem, e análise detalhada das rubricas que geraram creditamento.

À vista disso, a Recorrente reitera que a autoridade teria se baseado somente na memória de cálculo apresentada, de modo que não teria sido garantido pleno e efetivo conhecimento das razões, a ensejar nulidade:

11. Com efeito, no Termo de Informação Fiscal está claro que a autoridade se baseou somente na memória de cálculo apresentada pelo contribuinte para calcular o valor do crédito que poderia ter sido utilizado, conforme o trecho a seguir demonstra: “A empresa nos respondeu por meio de planilha contendo os gastos que geraram os créditos pleiteados (“Memória de cálculo\_2008\_consolidado”), na qual nos baseamos para seleção, filtragem, e análise detalhada das rubricas que geraram creditamento (...)”.

12. Assim sendo, não há como negar a clara nulidade da glosa parcial procedida. Isso porque à RECORRENTE não foi garantido pleno e efetivo conhecimento das razões da Fiscalização para a referida glosa, já que baseada exclusivamente em planilha de cálculo – e não na análise documental ou probatória – elaborada a partir de informações do próprio contribuinte, cuja veracidade/realidade não se preocupou a Fiscalização em confirmar.

Contudo, entendo que razão não lhe assiste.

Conforme consta do Termo de Informação Fiscal, inicialmente, a empresa havia apresentada planilha descritiva (memorial de cálculo) com o detalhamento dos valores informados no DICON e a relação dos produtos vendidos. Após, apresentou, dentre outros: Arquivos digitais das Notas Fiscais; Contrato Social; Cópias das Notas Fiscais, conforme amostragem definida.

Nesse contexto, em conjunto com o DICON e pautando-se pelo processo produtivo da contribuinte, foi realizada a análise pela Autoridade Fiscal.

E mais, por se tratar de direito creditório pleiteado pelo contribuinte, é atribuição deste a demonstração da efetiva existência do crédito, tendo em vista que o ônus da prova incumbe ao autor, quando fato constitutivo do seu direito, nos termos do art. 373, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/1972.

A fiscalização, portanto, buscou seu convencimento no conjunto probatório existente, havendo cautela na apreciação dos elementos que lhe foram apresentados ao longo da ação fiscal.

Logo, no presente caso, em relação aos dados conhecidos e disponíveis, apresentados pelo próprio contribuinte, não foi possível apurar a totalidade do direito creditório pleiteado, tendo sido verificadas inconsistências que justificam as glosas.

E, mesmo tendo sido utilizada a técnica da amostragem para fundamentar as conclusões da Autoridade Fiscal, não se pode perder de vista ter sido oportunizado ao contribuinte demonstrar o seu direito, sem que a Recorrente tenha feito prova em seu favor sobre qualquer inexatidão, ainda durante a ação fiscal, como também no momento da interposição do recurso voluntário.

Deve ser, portanto, rejeitada a preliminar suscitada.

## 2 - MÉRITO

### ***2.1. Dos Créditos De Serviços Utilizados Como Insumos - Frete – transporte de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos***

Sobre a matéria, consta do Termo de Informação Fiscal:

42. Como sabemos, as despesas de frete só podem gerar direito ao crédito das contribuições estudadas quando vinculadas as operações de venda, conforme art. 3, IX da Lei nº 10.833/2003, que também se aplica ao PIS por força do seu art. 15, II. Por conseguinte, foram glosados todos os valores referentes a despesas não relacionadas a vendas de produção do estabelecimento, como transporte de mercadorias entre filiais ou remessa de insumos para industrialização, todos por não corresponderem às despesas referentes às operações de venda.

43. A presente auditoria analisou os documentos físicos por amostragem e verificou que as despesas de fretes que foram consideradas créditos de PIS/COFINS foram fretes relativos à distribuição dos produtos vendidos a diversos clientes. As glosas, no entanto, foram relativas a outras operações, conforme explicado acima (vide planilhas às fls. 966 a 968).

A DRJ, por sua vez, reverte parcialmente as glosas entendendo-se que se tratava de operação de venda, nos seguintes termos:

Com relação ao argumento de que o Despacho Decisório entendeu equivocadamente que os fretes glosados não se referem à operações de venda (hipótese de creditamento prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), a partir da análise da documentação juntada no processo administrativo nº 10880-916.185/2013-94, referente a PIS Mercado Interno do mesmo período de apuração (2º trimestre de 2012), foi possível verificar que procede em parte as alegações da manifestante.

Considerando que a base de cálculo é a mesma na quantificação do crédito desse processo, foram consideradas as planilhas apresentadas pela recorrente no processo administrativo nº 10880-916.185/2013-94, denominadas “*Demonstrativo Analítico das Notas Fiscais Vinculadas aos Conhecimentos de Transportes – Período: Janeiro a Dezembro de 2012*”, que apresentam uma **listagem dos conhecimentos de transporte correlacionando-os as notas fiscais de venda de requeijão cremoso e outros produtos comercializados para supermercados, pizzarias e cooperativas.**

**Com base no exposto, conclui-se por reverter parcialmente as glosas de fretes no montante de R\$ 3.094.365,06.**

**Por fim, registre-se que alguns fretes glosados referem-se a serviço contratado de pessoa física o que impossibilita a tomada de crédito. O art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, prevê em seu § 3º, inciso II, que o crédito aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.**

Segundo aponta a Recorrente, foram mantidas glosas relacionadas a serviços de transporte para a aquisição de insumos ou transferência entre estabelecimentos.

Tem-se, portanto, que inicialmente, o Auditor Fiscal considerou que os valores referentes a transporte de mercadorias entre filiais ou remessa de insumos para industrialização

*não correspondem às despesas referentes às operações de venda, ou seja, não possibilitam a apuração de crédito por falta de previsão legal.*

Por sua vez, a DRJ afirma que na sistemática de apuração não cumulativa, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, poderiam propiciar a dedução de crédito como insumo, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003. No entanto, a glosa deveria ser mantida pela ausência de provas de que as despesas de frete seriam efetivamente relacionadas à aquisição de insumos:

**Por meio da manifestação de inconformidade, a interessada defende que os créditos apurados na aquisição de armazenagem e frete não diziam respeito a outras operações como equivocadamente entendeu o Despacho Decisório. Argumenta que toda aquisição de insumos e serviços relacionados com a atividade econômica do contribuinte permite a apuração e aproveitamento de créditos de PIS e Cofins, por se tratarem de custos inerentes à produção das mercadorias comercializadas pela empresa, inclusive no caso de transferência de produtos em fabricação entre os estabelecimentos. Entretanto, não foi apresentada documentação comprobatória capaz de corroborar o alegado ou detalhes de quais fretes de insumos teriam sido equivocadamente glosados.**

Primeiramente, importa esclarecer que, diferentemente do que acredita a interessada, não é toda aquisição de insumos e serviços relacionados com a atividade econômica do contribuinte que permite a apuração e aproveitamento de créditos de PIS e Cofins. Acerca dos gastos com transporte, os passíveis de creditamento encontram-se previstos no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, aplicável também ao PIS por força do art. 15, nos seguintes incisos: I - bens adquiridos para revenda, quando o frete possa ser somado ao custo da mercadoria; II - despesa com frete como um bem ou serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem; e IX - frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Entendo que nesse caso houve *reformatio in pejus*, não pela alteração do critério utilizado para a glosa pela autoridade julgadora, o que se admite por não se tratar de lançamento, mas de processo atinente a direito creditório, e sim porque não foi dada oportunidade de ampla defesa e contraditório à parte interessada, apesar de lhe atribuir suposta inércia na atuação probatória.

Cumpra lembrar que durante a fiscalização em nenhum momento a questão probatória foi discutida, de modo que em sendo esse o novo entendimento, deveria ter sido oportunizada ao contribuinte a apresentação de provas de que as despesas de frete seriam efetivamente relacionadas à aquisição de insumos.

Em que pese o registro, supero tal questão, por entender que assiste razão à Recorrente, devendo ser afastada a glosa em análise em relação às despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, que integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, podem gerar créditos da contribuição, uma vez que constituem gastos vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social e, com isso, podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo.

Nessa linha, cita-se o Acórdão nº 3402-007.173 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, relatado pelo Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, de 17.12.2019:

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas. Recurso Voluntário Provido.

Tal reversão não alcança, evidentemente, serviços porventura contratados de pessoa física conforme indicado pela DRJ, cuja tomada de crédito nos termos do art. 3º, § 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de *pessoa jurídica* domiciliada no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

### 2.1.2. Jurisprudência favorável

Para a Recorrente, seria direito seu aproveitar os créditos de PIS e COFINS correspondentes à aquisição de serviços de transporte relacionados à sua atividade. E o frete relacionado a vendas, à aquisição de insumos com a finalidade produtiva e à transferência de produtos em fabricação entre seus estabelecimentos, seria parte indissociável do desenvolvimento da sua atividade econômica, por se tratar de custos relacionados à produção dos bens comercializados e que devem permitir o cálculo do crédito de PIS e COFINS.

A análise de que determinado bem ou serviço seja considerado essencial e relevante ao processo produtivo, depende exatamente da análise específica do processo de produção do contribuinte, que possibilitará o correto enquadramento de determinado bem ou serviço ao conceito de insumo.

No caso em tela, originalmente, as glosas formalizadas pela autoridade fiscal estavam amparadas em entendimento restritivo sobre o conceito de insumos, ótica superada por este Conselho.

A própria Receita Federal reconheceu no Parecer Normativo COSIT 5/18 o teste de subtração, proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "*cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto*", como importante ferramenta para identificar a essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo, para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e COFINS.

Assim, os elementos essencialidade ou relevância são sinônimos de gastos sem os quais o desenvolvimento da atividade empresarial ficaria prejudicada. Isso não quer significar

que todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte, serão consideradas insumos, como de certa maneira autoriza a legislação do Imposto sobre a Renda.

O processo produtivo depende da confluência de determinadas aquisições, cujo processo de formação não se confunde com o da receita ou do faturamento. Desse modo, ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, não deverão ser consideradas automaticamente essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Para tanto, devem ser analisadas dentro de uma visão mais abrangente do processo produtivo.

Os respectivos fretes estão vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social, de modo que podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo, nos moldes definidos pelo Superior Tribunal de Justiça. Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho, incluindo a Câmara Superior deste Tribunal Administrativo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE  
As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas. ( Acórdão nº 3402-007.174)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

DESPEAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. (Acórdão nº 9303-007.283)

Portanto, assiste razão à Recorrente, devendo ser afastada a glosa em análise em relação às despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição.

## ***2.2. Dos Créditos De Bens Utilizados Como Insumos - Embalagens***

Sobre a matéria, consta do Despacho Decisório (e-fls. 960/961):

23. Quanto aos insumos empregados no processo produtivo, temos que fazer uma distinção entre aqueles que compõem o carro chefe da empresa que é o requeijão catupiry e derivados, e os demais produtos, com pequena participação na receita de venda.

24. A principal matéria prima do requeijão é o leite, adquirido de pessoas físicas e cooperativas, cujo crédito é tomado presumidamente, com alíquotas de 0,99% para o PIS e 4,56% para a Cofins. Contudo, não é permitido seu ressarcimento, assim disposto norma legal, sendo possível sua utilização para desconto da própria contribuição. Os créditos presumidos gerados foram comprovados e utilizados corretamente na dedução da própria contribuição apurada no mercado interno. Importante frisar que há excedente de crédito presumido (saldo) proveniente de períodos anteriores, ainda não utilizados pelo contribuinte.

25. As outras matérias primas geradoras de crédito se referem a produtos intermediários que são acrescidos ao leite para produzir o requeijão, em sua maioria com tributação, e material de embalagem. Dessa forma seus créditos podem ser utilizados para desconto e ressarcimento, como estabelecido pela norma legal.

**26. Em resumo, as glosas aplicadas ao presente caso tiveram origem em créditos não comprovados, ou considerados estranhos ao processo produtivo, como veremos.**

27. Voltando ao crédito presumido - linha 25 das fichas 06A e 16A - foram informados os créditos pela aquisição de leite (classificação fiscal 0401.2090), conforme o Memorial de Cálculo apresentado pela empresa. Em alguns períodos os valores estão dissonantes, como podemos ver na planilha às fls. 813 a 817.

28. Importante frisar que os valores validados dos créditos presumidos pela aquisição do leite foram suficientes para amortizar os valores devidos do PIS/COFINS nos mesmos períodos e afetam os créditos transferidos para períodos posteriores, contudo não interferem no resultado a ressarcir deste período.

**29. Também temos as embalagens de apresentação e para transporte. A primeira é aquela incorporada ao produto, como por exemplo, pote plástico, copo e bisnaga. Todas essas citadas juntamente com seus complementos, como tampas e rótulos, foram consideradas embalagens e aceitas como insumos, na forma que estabelece a lei e seus atos regulamentadores, como a IN SRF nº 247/2002 e 404/2004:**

Na fase de fiscalização foi elaborada planilha que identifica quais são essas embalagens. Como exemplo:

Natureza do Crédito - Conforme Análise	Natureza do Crédito - Conforme Memória	Data de Emissão	Nota Fiscal	Razão Social	CFOP	Valor Contábil	Descrição do Insumo / Mercadoria
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	1/7/2008	218939	VINHAI S COM. IMPORTACAO E EXPORTACAO DE	1401	5,85	VINHO TINTO
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	2/7/2008	258949	DUJARDIN DO BRASIL LTDA	1101	43,75	BATATA
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	2/7/2008	030269	JOAQUIM LEMES DA SILVA QUIRINOPOLINO	1101	3.551,00	LENHA DE EUCALIPTO
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	3/7/2008	000131	CARLOS OTAVIO CORADINI	1101	1.050,00	LENHA DE EUCALIPTO
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	3/7/2008	030271	ANTONIO RODRIGUES	1101	2.756,00	LENHA DE EUCALIPTO
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	7/7/2008	001205	MARIA BARBOSA REINOSO-ME	1101	10,00	BATATA
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	7/7/2008	000912	JARBAS GOMES FERNANDES	1101	315,00	LENHA DE EUCALIPTO
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	7/7/2008	003788	EMERSON JOSE REINOSO-ME	1101	56,00	OVO
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	8/7/2008	161380	OCRIM S.A	1101	385,00	FARINHA DE TRIGO
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	9/7/2008	000913	JARBAS GOMES FERNANDES	1101	315,00	LENHA DE EUCALIPTO
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	10/7/2008	036622	NITTO PAPEL S/A	1101	1.275,00	CAIXA DE PAP. PC 16 (POUCHE)
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	10/7/2008	36624	NITTO PAPEL S/A	1101	1.275,00	CAIXA DE PAP. PC 16 (POUCHE)
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	10/7/2008	36623	NITTO PAPEL S/A	1101	1.800,00	CAIXA DE PAP. PC 32 (POUCHE)
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	10/7/2008	036622	NITTO PAPEL S/A	1101	1.575,00	CAIXA DE PAP. PL 20 (POLI)
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	10/7/2008	36623	NITTO PAPEL S/A	1101	1.575,00	CAIXA DE PAP. PL 20 (POLI)
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	10/7/2008	036622	NITTO PAPEL S/A	1101	3.180,00	CAIXA DE PAP. SA 02 - P/ 10 KG
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	10/7/2008	036620	NITTO PAPEL S/A	1101	1.690,00	CAIXA DE PAP. SANTO CREME
Passível de Glosa - Insumos	Aquisição de Bens Utilizados como Insumos	10/7/2008	049884	VITO LEONARDO FRUGIS LTDA.	1101	15.979,04	CAIXA DE PAP.PRI12(PRACTIC)DIV

A glosa foi mantida pela DRJ, nos seguintes termos (e-fls. 960/961):

Assim, de forma a corroborar os fundamentos do Despacho Decisório, entende-se que as embalagens de transporte são utilizadas para o acondicionamento dos produtos, já passada a fase de produção, e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao transporte dos produtos acabados, que é o caso das caixas de papelão. Já as embalagens de apresentação acondicionam diretamente os produtos e a eles se incorporam, durante o processo de fabricação, que é o caso do balde para comercialização. **No entanto, não foram observadas glosas referentes a baldes no trimestre em análise.**

Com relação às embalagens, somente foram aceitas aquelas de apresentação (incorporadas ao produto, como por exemplo, pote plástico, copo e bisnaga e seus complementos, como tampas e rótulos), sendo glosadas as embalagens para transporte (que se destinam ao acondicionamento dos produtos para seu transporte, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto, geralmente, latas, caixas de papelão, engradados, tambores e contêineres).

Assim, foram excluídos do conceito de insumo os dispêndios realizados após a finalização da fase de produção, desconsiderando-se os gastos subsequentes, notadamente para logística e comercialização do “produto acabado”. Da distinção entre embalagens de apresentação e de transporte, estas últimas foram glosadas porque, segundo a fiscalização, não integram o produto, não seguem com ele quando de sua comercialização e não conferem características, forma ou identificação aos produtos.

Em sede de defesa, a Recorrente sustenta:

40. Destarte, não restam dúvidas acerca da essencialidade das mencionadas embalagens ao desenvolvimento da atividade econômica da RECORRENTE, sendo certo que o transporte de seus produtos sem a embalagem adequada acabaria por inviabilizar a própria cadeia produtiva.

47. No caso, todas as despesas descritas na planilha de fls. São essenciais para que a RECORRENTE possa fabricar e vender seus produtos, considerando não só a produção, mas também a promoção e a logística necessária para colocar os produtos nas prateleiras dos mercados.

Ventilado o cerne da controvérsia, tem-se que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para determinado processo produtivo, a partir da concepção construída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, ao analisar o sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, há de se considerar que a definição do conceito de insumo é relacional, uma vez que depende do exame do processo produtivo do contribuinte, de acordo com o papel do bem (produto ou serviço) adquirido perante a atividade realizada.

Noutro dizer, o enquadramento somente pode ocorrer após a análise da singularidade de cada cadeia de produção. Para tanto, como muito bem observado pelo Conselheiro Raphael Madeira Abad, no Acórdão de nº 3302-012.005 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, é necessário lançar mão de uma análise subjetiva segundo critérios objetivos.

Nessa lógica, com maior importância no ramo alimentício, como regra, a embalagem de transporte é adquirida para viabilizar o correto escoamento da produção, preservando as características do produto final.

Por conseguinte, entendo que gastos com embalagens de transporte, incluindo caixas de papelão, utilizadas para abrigar e proteger embalagens primárias e secundárias, constituem despesas relevantes e essenciais para a manutenção da qualidade dos produtos, ainda que sejam utilizadas somente para acondicionamento de unidades já acomodadas em embalagens de “apresentação”.

Em relação à Recorrente, sob o enfoque funcional, as caixas de papelão preservam potes de plástico, copos e bisnagas durante o transporte, de modo que o produto final não teria condições de ser escoado e recebido de maneira correta se não fosse embalado e acondicionado dessa forma.

Tais embalagens, portanto, podem ser consideradas intrínsecas ao processo produtivo, uma vez que eventual exclusão iria interferir diretamente na qualidade e integridade do produto final, tornando-se indispensável ao exercício regular da atividade desenvolvida pela Recorrente.

Ainda sobre o conceito de relevância e essencialidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018, na qual identifica no que consistem esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

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

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Assim, trata-se de um gasto que integra o processo produtivo, a justificar a natureza de insumos para tais dispêndios. Desse modo, a aquisição destes produtos constituem custos essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção, sendo possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ainda que se trate de posicionamento não pacificado no âmbito deste Conselho, é certo que existem precedentes nesse sentido, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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, conforme decidido no REsp

1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. (...)

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE**  
No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3302-008.902, Data da Sessão 29/07/2020 Relator José Renato Pereira de Deus - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008 EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. *Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.* (Acórdão nº 3301-009.494, Data da Sessão 16/12/2020 Relatora Liziane Angelotti Meira - grifei)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. ART. 17 DO DECRETO Nº 70.235/72. É preclusa a matéria não combatida em manifestação de inconformidade, não devendo ser conhecida se suscitada em grau de recurso.

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de pedido para juntada de documentos posteriormente à apresentação da manifestação de inconformidade ou pelo indeferimento de pedido genérico de perícia. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que a apresentação de prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser feita no momento da manifestação de inconformidade e que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

**CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.** No âmbito do regime não cumulativo, as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, transportado e/ou conservado são consideradas insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3201-008.360, Data da Sessão 29/04/2021 Redator designado Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - grifei)

Destaca-se ainda trecho do voto vencido da Conselheira Maysa de Sá Pittondo

Deligne:

No caso, todos os itens (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Stretch) se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo. Com efeito, as embalagens para transporte se enquadram no critério da essencialidade como aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto” cuja “falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. (Processo n.º 13888.003890/2008-81)

Finalmente, com a devida quadra de separação entre os contextos fáticos, encontra-se precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

INSUMOS. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE O conceito de insumos, deve ser visto de acordo com a interpretação ofertada no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170-PR/STJ e no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5/2018

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.** No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão n.º 9303-011.240; Sessão de 10/02/2021, Relator Valcir Gassen; - grifei)

As glosas com embalagens que mantêm o produto em condições de qualidade e integridades adequadas durante o transporte, portanto, devem ser revestidas no presente caso.

### ***2.3. Dos créditos de bens adquiridos para revenda – alíquota zero***

Sobre a matéria, consta do Despacho Decisório (e-fls. 960):

20. Confrontando esses valores com memórias de cálculo apresentadas pela empresa, constatamos que alguns créditos apontados na referida planilha são oriundos de produtos com alíquota zero, como queijos tipo mussarela, ricota, parmesão, e refrigerantes, com tributação monofásica.

**21. Esses produtos adquiridos pela empresa, sujeitos à aplicação da alíquota zero na etapa anterior, não geram créditos das contribuições, conforme previsto no Inciso II, do parágrafo 2º, do artigo 3º, da lei 10.637/2002 e 10.833/2003, que reproduzimos a seguir:**

*Artigo 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*I - ...*

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

22. Os créditos referentes a essa rubrica foram parcialmente glosados (vide planilha fls. 613 a 626).

Em sua defesa, alega a Recorrente:

50. No que se refere aos bens adquiridos para revenda, o v. acórdão recorrido entendeu por manter as glosas, sob o argumento de que *“se tais produtos não estiverem sujeitos às contribuições na etapa anterior, que é o caso dos produtos alíquota zero e do regime monofásico, não geram créditos”*.

51. Contudo, é certo que o referido entendimento deve ser reformado, inclusive com base em raciocínio semelhante aplicado ao IPI.

No entanto, razão não lhe assiste quando discute-se a possibilidade de o contribuinte descontar créditos de PIS e COFINS decorrentes de aquisição de bens e serviços sujeitos à alíquota zero, quando houver saída tributada por essas contribuições.

Conforme corretamente esclarecido pela DRJ, os arts. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 permitem a apuração de crédito em relação à aquisição de bens para revenda na sistemática não cumulativa. No entanto, se tais produtos adquiridos não estiverem sujeitos às contribuições na etapa anterior, que é o caso dos produtos alíquota zero e do regime monofásico, não geram créditos, conforme vedação do inciso II, do parágrafo 2º, do mesmo artigo 3º:

Lei nº 10.637/2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...] § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

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

Lei nº 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]

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

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

Depreende-se que a norma se refere a bens ou serviços que, ao serem fornecidos por uma pessoa jurídica para outra, geram para o fornecedor, receitas que não se sujeitam ao pagamento das contribuições. O não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, e o texto legal determina que, nessas operações, como regra geral, a aquisição dos bens ou serviços não gera direito à apropriação de créditos, independentemente da destinação dada pelo adquirente.

Quando instituídas pelo art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, as contribuições observavam o regime exclusivamente cumulativo, no qual incide a exação em cada

elo da cadeia de produção e comercialização de bens ou prestação de serviços, sem que seja permitido crédito.

Posteriormente, para afastar o efeito "cascata", sobreveio a Emenda Constitucional n. 42/2003, que autorizou, *na forma da lei*, a observância do princípio da não cumulatividade também para as contribuições sociais. Assim, as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, passaram a disciplinar o regime de apuração não cumulativa.

Assim, compete ao legislador ordinário definir as hipóteses em que mencionado situação ocorrerá. Por conseguinte, consoante à eficácia limitada da norma constitucional, e também em atenção ao princípio da legalidade, somente podem ser utilizados os créditos das contribuições em tela expressamente previstos em lei.

Nesse sentido é mansa a jurisprudência deste Conselho:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO. O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. (Acórdão nº 3302-007.384; Sessão de 23/07/2019, Relator Walker Araujo)

Dessarte, havendo regramento legal próprio para as contribuições, que em essência são fundamentalmente distintas ao IPI, incabível a aplicação de qualquer raciocínio assemelhado que alcança o referido imposto, sobretudo porque o método de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS sob o regime não cumulativo não se confunde com aquele relativo ao ICMS e ao IPI.

A dinâmica distinta pode ser verificada já na Exposição de Motivos da MP n. 135/2003, que disciplinou a não cumulatividade para a COFINS, sendo aplicado o método indireto subtrativo:

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

Acerca do desenho normativo próprio das contribuições destaca-se trecho de julgado da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, cujo voto foi elaborado pelo Ministro Gurgel de Faria, decidindo-se pela impossibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins relativos a insumos adquiridos à alíquota zero quando houver tributação na saída:

Desse modo, de forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições).

Portanto, de acordo com essa metodologia, utilizado para os contribuintes submetidos exclusivamente ao regime não-cumulativo, o valor dos tributos é obtido, em resumo,

por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a incidente nas compras. (*REsp 1.423.000*)

Isto posto, tais glosas devem ser mantidas.

### ***Conclusão***

Pelo exposto, rejeitados a preliminar suscitada e o pedido de diligência, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer os créditos relativos a (i) gastos com frete para transporte de produtos em elaboração e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, prestados por PJ e (ii) gastos com embalagens de transporte.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins