



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



**Processo nº** 10880.915848/2013-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.500 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** CORRECTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. EFEITOS DA DEMORA NA ANÁLISE DO PLEITO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Por total ausência de previsão legal, ressaltando-se a hipótese de atualização pela taxa Selic no caso de eventual reconhecimento do direito creditório, o atraso na análise de um pedido de restituição, mesmo após decorridos cinco anos ou mais de sua protocolização, não autoriza deferimento de pleito de decadência e homologação tácita.

COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Afasta-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa quando o interessado, teve oportunidade de carrear aos autos documentos, informações, esclarecimentos, no sentido de ilidir a autuação contestada e demonstrou ter pleno conhecimento das infrações que lhe estavam sendo imputadas.

DIREITO CREDITÓRIO. PER/DCOMP. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO.

A autoridade competente poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios, inclusive planilhas eletrônicas e arquivos magnéticos, a fim de que seja verificada a exatidão das informações prestadas.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA. UTILIZAÇÃO PARA SUPRIR PROVAS DE INCUMBÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

A diligência não se presta a suprir a omissão do sujeito passivo em produzir as provas relativas aos fatos que, por sua natureza, provam-se por meio documental.

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

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

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO. BENS E SERVIÇOS APÓS DECISÃO DO STJ.

Insumo, para fins de apropriação de crédito de PIS e Cofins, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Ainda assim, para serem considerados insumos geradores de créditos destas contribuições, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, devem observar os critérios de essencialidade ou relevância em cotejo com a atividade desenvolvida pela empresa.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.

A aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como o caso daqueles com redução da alíquota do PIS e da Cofins a zero, não gera direito a crédito no sistema da não cumulatividade.

PIS NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito do Frete, devidamente contabilizado.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

Consideram-se insumos, enquadráveis no critério de essencialidade e relevância, os materiais das embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadorias.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. TERCEIRIZAÇÃO DE MAO DE OBRA CEDIDA POR PESSOA JURÍDICA. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Insere-se no conceito de insumo gerador de créditos no regime não cumulativo a mão de obra cedida por pessoa jurídica contratada para atuar diretamente nas atividades de produção da pessoa jurídica contratante, desde que devidamente comprovadas pelo interessado

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESPESAS PORTUÁRIAS, COM DESPACHANTES ADUANEIROS, COM SERVIÇOS ACOMPANHAMENTO DE EMBARQUE E TAXAS DE EMBARQUE.

Despesas incorridas com serviços portuários, despachante aduaneiro, serviços de acompanhamento de embarque e taxas de embarque compõe o novo conceito de insumo.

PIS NÃO CUMULATIVO PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. DESPESAS ADMINISTRATIVAS, DE COMERCIALIZAÇÃO, COM CONSULTORIA E ASSESSORIA.

Atividades administrativas gerais fogem ao conceito de insumo e não podem ser consideradas como dispêndios aptos à geração de crédito nesta sistemática de apuração.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. VINCULAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Somente os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo e devidamente comprovados é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade, excluindo-se deste conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da empresa, tais como jurídica, administrativa ou contábil, assim como bens adquiridos antes de 31/04/2004.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS QUE ATUE NA ATIVIDADE AGROPECUÁRIA.

As aquisições feitas de cooperativas agroindustriais ou mistas, de pessoas jurídicas cujas atividades não se enquadrem na definição de atividade agropecuária e de pessoas jurídicas atacadistas, não fazem jus ao crédito presumido.

PIS NÃO CUMULATIVO. LOCAÇÃO DE IMÓVEIS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACT e DCTF DO PERÍODO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO OU DE COMPROVAÇÃO INEQUÍVOCA DE SUA NÃO UTILIZAÇÃO PRÉVIA.

O creditamento extemporâneo das contribuições deve ser realizado nos períodos de apuração relativos aos fatos geradores que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias (DACT e DCTF) correspondentes ou efetuar demonstração inequívoca de sua existência e não utilização prévia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento para reverter, desde que comprovados e observados os requisitos da lei, as glosas de créditos relativas a: (i) frete e armazenagem de compras de insumos não tributados ou com incidência de alíquota zero e material de embalagem (pallets e papel ondulado), vencida a conselheira Ana Paula Giglio (Relatora), que negava provimento, e (ii) despesas com serviços portuários de carga, descarga e manuseio de mercadorias, operação de terminais e serviços acompanhamento de embarque, vencidos os conselheiros Ana Paula Giglio (Relatora) e Marcos Antônio Borges (substituto integral), que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Presidente), Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Ana Paula Pedrosa Giglio. Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

## Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 109-003.457, exarado pela 3ª Turma da DRJ/09, em sessão de 15/12/2020, que julgou **procedente em parte a Manifestação de Inconformidade** apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao Pedido de Ressarcimento de **Cofins não cumulativa – exportação, do 2º trimestre/2011** (PER nº 35498.79571.270812.1.5.09-8093), que concluiu pela **homologação parcial das compensações** declaradas na Dcomp nº 06415.16306.301012.1.7.09-5665 e a **não homologação das compensações** declaradas na Dcomp nº 39095.45544.200515.1.3.09-0657, vinculadas ao crédito pleiteado.

A Manifestação de Inconformidade (fls 1.269/1.328), instruída com os documentos de fls. 1.329/2.908, foi proposta contra o Despacho Decisório que **indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou parcelas das compensações declaradas**.

Após a realização de procedimento fiscal, a autoridade fiscal elaborou **relatório de Informação Fiscal de todo o período fiscalizado** (de 2009 a 2012) relativo às Contribuições do PIS e da Cofins. Posteriormente, foram criados processos individualizados para cada um dos trimestres e das contribuições. Desta forma, nem todas as irregularidades constam de todos os processos, mas todos foram instruídos com a mesma documentação.

Com base em memórias de cálculo, memoriais descritivos, planilhas, documentos fiscais e escrituração fiscal e contábil apresentados pela contribuinte, a autoridade fiscal constatou a **inclusão de produtos/serviços que considerou não serem passíveis de enquadramento no conceito de insumo**, e outras irregularidades, as quais consequentemente foram **glosadas**, quais sejam:

- aquisições de **ácido ascórbico** -Vitamina C (sujeita à alíquota zero, portanto, estaria vedada pela legislação para apuração de créditos);

- **bens sujeitos à alíquota zero** (glosa de créditos com aquisição de trigo e de pré-misturas próprias para a fabricação de pão comum, que têm alíquota zero, portanto vedada pela legislação a apuração de créditos sobre estas operações);

- **despesas com frete e armazenagem** de bens utilizados como insumos (despesas incorridas com insumos e produtos em elaboração e não para remessa ao destinatário final),

- **despesas com produtos de limpeza** (glosa com aquisição de produtos de limpeza, que não se enquadram no conceito de insumo, pois sua aplicação não está vinculada diretamente no sistema produtivo);

- **materiais de embalagem para permitir ou facilitar o transporte** - palets e papel ondulado (glosa dos gastos com armazenagem e de fretes incorridos com insumos e produtos em elaboração e não para remessa ao destinatário final);

- **aluguel e uso de marcas** (valores pagos à empresa Moinho Agua Branca referentes a despesas que foram consideradas como não enquadráveis no conceito de insumo, por ausência de ligação direta com o processo produtivo);

- **contratação de mão de obra terceirizada** (valores pagos à empresa RMG Serviços, a título de fornecimento de mão de obra a qual e não teria sido destinada ao processo produtivo de industrialização. A dedução deste tipo de despesas somente seria permitida para as atividades-meio da pessoa jurídica, sendo vedada para as atividades-fim);

- **despesas de armazenagem de insumos** (glosa de despesas com armazenagem de trigo e soja, que são insumos e não constam da lista de produtos vendidos, bem como de despesas com armazenagem de matéria-prima);

- **serviços não utilizados no processo produtivo** - serviços de assessoria e gestão administrativa, de comercialização, serviços ambientais, de despachantes, operação de terminais e de análise química, análises laboratoriais, serviços portuários, fumigação, consultoria para construção e instalação industrial etc (inclusão indevida na base de cálculo de serviços que não se enquadrariam no conceito de insumo, por não se relacionarem diretamente ao processo produtivo);

- **locação de imóveis** (divergência e falta de comprovação de parcela dos valores declarados a título de despesas com alugueis de imóveis);

- **frete e armazenagem na venda e frete entre estabelecimentos** (despesas com fretes que não corresponderiam a operações de venda);

- **bens importados utilizados como insumo** (Somente nos casos de PIS/Cofins – exportação. Em razão de divergências nas informações prestadas; no mês de julho de 2012 houve a comprovação do montante de R\$ 5.632.514,49 para um crédito aproveitado no Dacon de R\$6.180.409,80);

- **bens para revenda** (glosa dos créditos de aquisições de farinha de trigo e pré misturas próprias para a fabricação de pão que têm alíquota zero, uma vez que a legislação vedaria a apuração de crédito sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos à apuração das contribuições);

- **devoluções de vendas** (exclusão da base de cálculo das devoluções de vendas de mercadorias (farinha de trigo e de pré misturas próprias para a fabricação de pão) que têm as receitas sujeitas à alíquota zero;

- **despesas de armazenagem e frete na venda** (fretes sobre a venda, fretes entre estabelecimentos, fretes na compra de insumos, cujo aproveitamento do crédito não é permitido pela legislação e glosa de despesas de frete quando estes não tiveram a comprovação de sua natureza efetuadas);

- **despesas de depreciação decorrentes de bens do ativo imobilizado** (encargos de depreciação em que o CNPJ do fornecedor coincide com o da contribuinte; operações com informações incompletas em relação à utilização do bem; aquisições de bens para o ativo imobilizado até 30/04/2004; créditos relativos a bens já completamente depreciados; e sobre bens utilizados nas demais atividades da empresa, que não no processo produtivo);

- **crédito presumido calculado sobre insumos de origem vegetal com consequente alteração na base de cálculo das contribuições** (soja e trigo. Tendo em vista que a empresa é produtora de farelo de soja, o crédito deveria ser calculado aplicando-se o percentual de 50% da alíquota original de PIS/Cofins não cumulativos. Apuração de crédito presumido em compras de fornecedores que não geram este tipo de benefício; glosa de crédito presumido em razão da falta de comprovação solicitada);

- **ajustes positivos de créditos e outros créditos a descontar** (glosa de créditos pela falta de apresentação de Notas Fiscais e de memoriais de cálculo solicitados).

A interessada apresentou a **Manifestação de Inconformidade** (fls 1.269/1.328) na qual se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- **preliminar de nulidade do Despacho Decisório**, por violação à **ampla defesa e ao contraditório**. Argumenta que embora os créditos pleiteados sejam referentes ao 2º trimestre de 2011, os documentos analisados seriam relativos aos períodos de 2008 e 2009, em razão de terem sido **analisados apenas por amostragem**. Tal fato traria insegurança à base de cálculo, obstaculizando a defesa;

- **preliminar de nulidade do Despacho Decisório por cerceamento de defesa** por acreditar que este conteria erros, divergências, inconsistências fragilidades, inseguranças, incertezas e imprecisões que impediria sua defesa e violaria o devido processo legal;

- no mérito, **reitera seu direito ao crédito de PIS/Cofins** apurados pelo regime não cumulativo, transcrevendo a legislação pertinente, listando as operações que não foram aceitas e enumerando as razões pelas quais acredita possuir legitimidade dos créditos apurados;

- **Aquisições de Ácido Ascórbico** (Vitamina C): tal vedação seria **contrária ao princípio da não cumulatividade**, pois em alguns casos o governo teria optado por beneficiar determinados produtos com alíquota zero, dada a sua importância, especialmente para itens alimentícios da cesta básica;

- **Bens Sujeitos à Alíquota Zero** (Trigo e Pré-Misturas para Pão): ressalta que **no período analisado, não houve glosa desses produtos**, o que reforçaria a teoria da fragilidade do trabalho fiscal;

- **Operações de Armazenagem e Frete na Compra de Insumos**: ainda a documentação analisada não tivesse relação com o período do pedido de ressarcimento, foi glosado o frete destas operações apenas em razão de **equivoco no entendimento de que a lei somente permitiria a apuração do crédito nas operações de frete na venda**. A própria Receita Federal do Brasil já teria admitido a possibilidade de creditamento destas despesas de fretes de compra em razão de comporem o custo do insumo;

- **Aquisição de Embalagem de Transporte** (pallets e papelão ondulado): salienta que **tanto o pallet quanto o papelão ondulado não poderiam ser entendidos como mera embalagem de transporte, mas sim de acondicionamento de mercadoria** a ser comercializada, já que assegurariam o transporte sem contaminação ou alteração das características dos produtos, sendo imprescindível no processo de industrialização para assegurar a qualidade do produto. Cita Portaria da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde que prevê condutas a serem observadas para garantir a qualidade e condições dos insumos e produtos finalizados;

- **Produtos de Limpeza:** o produto, mais especificamente “*solução de limpeza P/H. D-HCL-70*”, seria utilizado no processo industrial para a limpeza do cabeçote do datador das sacarias de farinha, sendo **evidente sua utilização direta no processo de industrialização**;

- **Aluguel e Uso de Marcas:** na planilha de glosa **não constaria tal operação para o período analisado**;

- **Contratação de Mão de Obra Terceirizada:** a contratação de mão de obra ou dos serviços de gestão **compõe o custo da mercadoria e se revela imprescindível** ao processo produtivo;

- **Serviços não utilizados no Processo Produtivo** (Serviços Portuários, Despachantes Aduaneiros, Operação de terminais, Taxas portuárias, Assessoria e Gestão Administrativa, Consultoria para Construções e Instalações Industriais, Serviços de Comercialização, Serviços ambientais, Serviços de Análises Clínicas, Análises Laboratoriais, Serviços de Higiene e Fumigação, Serviços de Seleção de Produtos): tais despesas consistiriam em serviços utilizados na fabricação do produto final (devendo-se adotar por analogia o mesmo entendimento do CARF em relação aos fretes na aquisição de insumos). Os **serviços ambientais** decorreriam do expurgo do trigo e da soja, higienização e seleção para evitar alterações na industrialização do produto final, portanto, seriam **essenciais ao processo produtivo**. O mesmo se aplicaria com as **análises laboratoriais e químicas e fumigação**. Já os **serviços portuários, operações de terminais**, seriam despesas com exportação, estritamente ligadas a comercialização e corresponderiam a serviços de armazenamento de trigo em silos bolsas;

- **Bens Importados Utilizados como Insumo:** em razão de divergências nas informações prestadas; no mês de julho de 2012 houve a comprovação do montante de R\$ 5.632.514,49 para um crédito aproveitado no Dacon de R\$6.180.409,80;

- **Bens para Revenda:** ressalta que estariam sujeitas à alíquota zero as operações de venda no mercado interno de mercadorias classificadas na posição NCM 1101.00.10. Entretanto, no caso em tela foram adquiridos bens classificados no código NCM 1901.20.00, os quais seriam referentes, em sua maioria, a **misturas para bolo** que não se enquadrariam no conceito de pão comum;

- **Devoluções de Vendas:** as operações objeto da glosa **não estavam sujeitas à alíquota zero**;

- **Frete e Armazenagem na Venda e Frete entre Estabelecimentos:** afirma que a fundamentação da fiscalização foi a de que **os fretes e a armazenagem seriam decorrentes de aquisições de insumos ou relativos à transferência entre estabelecimentos da empresa**; contudo, tal entendimento **somente ocorreu porque a fiscalização não analisou a documentação fiscal pertinente ao período objeto do pedido de restituição**. Apenas algumas notas de serviços seriam referentes à aquisição de insumo, o que se comprovaria através da documentação trazida com a Manifestação de Inconformidade. As despesas com frete decorrem de operações de vendas de mercadorias e, portanto, **legítimo o creditamento de PIS/Cofins**. Salienta que no período de 2009 e 2010 os fretes foram alocados na rubrica “*fretes na aquisição de insumo*” e que **não existiria na legislação qualquer vedação à tomada de crédito decorrente de despesas com frete seja na venda de mercadorias ou na aquisição de insumos**. Argumenta que pela natureza de sua atividade econômica, as **despesas com frete na venda representam o maior volume do crédito apurado**. A juntada de todos os documentos fiscais que serviram para compor o montante do crédito ficaria impossível, por isso anexa aos autos os documentos por amostragem (mesmo critério adotado pela fiscalização) relacionada com o período objeto do pedido

de restituição. Solicitando, caso a documentação apresentada não seja suficiente para validar o crédito pleiteado, a **conversão do julgamento em diligência**;

- **Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**: a fundamentação do fiscal estaria equivocada ao glosar de créditos sobre aquisições de bens para o ativo imobilizado ocorridas antes de 30/04/2004. Destaca não haver se creditado de qualquer aquisição de bens do ativo incorrida naquele período, razão pelo qual o Despacho Decisório seria nulo. Admite que caso tenha se creditado, **não se poderia admitir que uma lei restringisse um direito em andamento, já em curso, atingindo fatos pretéritos, por violar o direito adquirido e a irretroatividade da lei tributária**. Cita posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema. No que diz respeito à afirmação da fiscalização de que não teria sido informado o CNPJ do fornecedor ou que os bens não teriam sido utilizados no processo produtivo **o agente fiscal teria deixado de compreender a real atividade da empresa**. Insurge-se contra o fato de que **não lhe teria sido requerida a correção de eventuais erros**, mas ainda que tais erros tenham ocorrido estes não retirariam o seu direito creditório. Requer que o trabalho fiscal seja refeito também nesse item;

- **Locação de imóveis**: deixou de se manifestar a este respeito.

- **Crédito Presumido**: alega que, embora os Pedidos de Ressarcimento não versem sobre o crédito presumido abordado no Termo de Verificação; ainda assim, **a fiscalização afirma que a glosa alcançou tão somente as operações sujeitas à alíquota zero, mas isso não seria verdade**, porque foram incluídos fornecedores que não se enquadrariam como atacadistas, mas que no conceito fixado pela legislação (art. 9º c/c os incisos I e III do art. 8º, todos da Lei nº 10.925, de 2004), haveria permissão para calcular crédito presumido sobre tais aquisições. Cita Solução de Consulta nº 110, de 2011, da SRF que entende se alinhar ao seu entendimento.

Requer a **suspensão da exigibilidade** dos valores compensados e exigidos no processo nº 10880.976579/2016-44, a **reforma do Despacho Decisório**, protestando pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial pela juntada de novos documentos, em homenagem à verdade material, o **deferimento da restituição pleiteada**, a **homologação das compensações** realizadas e, alternativamente, pela **conversão do julgamento em diligência**.

Em 15/12/20120 a 3ª turma da DRJ/09 proferiu o acórdão nº 109-003.457 onde, por **unanimidade** de votos decidiu **não acatar as preliminares** suscitadas, **indeferir o pedido de diligência** e **acolher parcialmente** as razões da Manifestação de Inconformidade, **mantendo o indeferimento do pedido de ressarcimento**, e **homologando parcialmente as compensações** declaradas na Dcomp nº 06415.16306.301012.1.7.09-5665 e **não homologando as compensações** declaradas na Dcomp nº 39095.45544.200515.1.3.09-0657, vinculadas ao crédito pleiteado.

Na ocasião foram **revertidas** as seguintes glosas:

- **despesas com material de limpeza**;
- **despesas com higiene, fumigação e seleção de produtos** (parcela da glosa de serviços não utilizados no processo produtivo);
- **bens para revenda**;

- **devoluções de vendas** (parcialmente).

Verificou-se, ainda a **ausência de lide** nos seguintes itens:

- **aluguel e uso de marcas;**
- **bens importados utilizados como insumos;**
- **locação de imóveis.**

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 2.969/3.015, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Manifestação de Inconformidade relativas às matérias cujas glosas foram mantidas (preliminar de nulidade por violação da ampla defesa e do contraditório e decadência e, quanto ao mérito, bens utilizados como insumo – ácido ascórbico, despesas de frete e armazenagem sobre compra de insumos, embalagens para transporte; serviços utilizados como insumos: contratação de mão de obra terceirizada, serviços não utilizados no processo produtivo, armazenagem e frete na venda e frete entre estabelecimentos, devoluções, depreciação de bens do ativo imobilizado, créditos presumidos). **Deixou de se manifestar a respeito dos ajustes positivos.**

Requeru o **provimento integral do Recurso Voluntário**, o reconhecimento da integralidade dos créditos, o **deferimento da restituição** pleiteada e a **homologação das compensações** realizadas, até o montante do crédito reconhecido ou, alternativamente, a **conversão dos autos em diligência**, a fim de se efetuar uma análise detalhada da documentação apresentada.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Giglio, Relatora.

## Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

## Do Processo

A Recorrente atua na industrialização e comercialização, inclusive importação e exportação de trigo e outros cereais, seus derivados e produtos finais e representação comercial, sujeita à tributação pelo lucro real e apurando as contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins pelo regime não cumulativo. Em razão disto apresentou Pedido de Ressarcimento de **créditos de**

**Cofins**, vinculado a **exportação**, referente ao **2º trimestre de 2011**, no valor total de R\$130.071,91. O crédito pleiteado foi **parcialmente negado** em razão de irregularidades fiscais:

Após a análise da Manifestação de Inconformidade, além do indeferimento das **preliminares de nulidade** (cerceamento de defesa e violação do contraditório), ficaram mantidas as seguintes glosas:

- (i) despesas com aquisição de ácido ascórbico;
- (ii) despesas de frete e armazenagem de insumos;
- (iii) embalagens para transporte;
- (iv) contratação de mão de obra terceirizada;
- (v) serviços não utilizados no processo produtivo (despachantes, assessoria, gestão administrativa e de comercialização, serviços portuários, etc);
- (vi) frete e armazenagem na venda de mercadorias e frete entre estabelecimentos;
- (vii) depreciação de bens do ativo imobilizado;
- (viii) devoluções
- (ix) créditos presumidos sobre insumos de origem vegetal e
- (x) ajustes positivos de créditos (não impugnados).

#### **Novo Conceito de Insumo**

Previamente, à análise dos argumentos de defesa cabem ser feitas algumas consideração, tendo em vista que o **cerne da presente lide** envolve a matéria do **aproveitamento de créditos de PIS/Cofins** apurados no regime não cumulativo e a consequente **análise sobre o conceito jurídico de insumo dentro de nova sistemática** para os itens glosados pela fiscalização. Tais itens serão analisados individualmente no presente voto, em tópicos a seguir.

Cabe, portanto, trazer alguns esclarecimentos sobre a forma de interpretação do conceito de insumo a ser adotada neste voto.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a Cofins. A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS/Cofins.

Por meio da Instrução Normativa nº 247, de 2002 (com redação dada pelas Instruções Normativas nºs 358, de 2003, art. 66 e nº 404, de 2004, art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento de PIS/Cofins. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos foi excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As Instruções Normativas RFB nºs 247, de 2002 e 404, de 2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo fosse diretamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI trouxe critério demasiadamente restritivo, contrariando a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins.

Entendeu-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos. O Superior Tribunal de Justiça acabou por definir tal critério ao julgar, pela sistemática dos recursos repetitivos, o recurso especial nº 1.221.170-PR, no sentido de reconhecer a **aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo** para os créditos de PIS/Cofins não cumulativos. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. **CONCEITO DE INSUMOS.** DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS **CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.** RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que **se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.**

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o **conceito de insumo deve**

**ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”**

(Destacou-se)

O acórdão do REsp, ao ser proferido pela sistemática dos **recursos repetitivos** (tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional), determina que os **Conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão**, em razão de disposição contida no Regimento Interno do Conselho.

Para melhor subsidiar e elucidar o adequado direcionamento das instruções contidas no acórdão do STJ traz-se a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, a qual melhor esclarece a forma de interpretação do conteúdo da decisão do Tribunal:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os **bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção**, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item como uma aferição de uma “*conditio sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte**, sob um viés objetivo.”

(Destacou-se)

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços **que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes**. Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota da PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da

realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido). Assim, **para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características.**

#### **Da Preliminar de Nulidade por Violação do Direito de Defesa e do Contraditório**

A recorrente **requer a reforma do Acórdão de primeira instância no que diz respeito ao indeferimento de seu pleito de nulidade por cerceamento de seu direito de defesa.**

Argumenta que a Manifestação de Inconformidade teria logrado demonstrar que o **Despacho Decisório efetuou glosas com fundamentações equivocadas, desconexas dos itens objeto das mesmas, sem a devida análise dos bens e serviços glosados.** Conclui que a **análise dos documentos apresentados foi feita de forma ampla e genérica**, o que teria acarretado prejuízos à elaboração de sua defesa, sendo, consequentemente, nulos o despacho decisório que indeferiu seus pleitos, assim como a decisão de primeira instância.

Aduz, ainda, que diversos itens objeto de falhas ou equívocos na análise dos documentos **dependeriam de uma análise mais detalhada e criteriosa da documentação constante dos autos e de esclarecimentos da Recorrente em relação a seu processo industrial.** Tal documentação não teria sido adequadamente analisada na primeira instância de julgamento, que teria apenas reproduzido e aprimorado os argumentos do despacho para manutenção das glosas. Requer, portanto, a conversão deste julgamento em diligência, caso não seja decidido pela nulidade da autuação.

No tocante à questão **preliminar de nulidade, não se vislumbra a sua ocorrência**, conforme pretende a recorrente, eis que o Despacho Decisório (e os termos da Informação Fiscal que o acompanham), **além de se revestir dos requisitos e formalidades necessários à sua constituição, nos termos da legislação, está adequadamente caracterizado e motivado, de modo a justificar a não aceitação dos créditos alegados.** Estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:

“Art. 59. São nulos:

I. os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

(Destacou-se)

Ou seja, não há que se falar em nulidade do **Despacho Decisório que atende a todos os requisitos e formalidades legais necessários à sua constituição**. Este encontra-se devidamente fundamentado, tendo indicado de forma precisa tais informações.

Para caracterizar cerceamento do direito de defesa o **Despacho Decisório** deveria ser falho em relação à descrição dos fatos que ensejaram o lançamento e/ou sua capitulação legal, ou ainda prejudicar de alguma forma a compreensão da parte em relação ao que lhe foi imputado. No entanto, os mesmos estão bastante detalhados na Informação Fiscal (fls 1.234/1.267), o qual especifica os fundamentos de fato e de direito que deram origem ao não reconhecimento de parte dos créditos pleiteados. O **Despacho Decisório** (e seu relatório complementar) não deixa dúvidas em relação à situação ocorrida, assim como a base legal utilizada.

O argumento de preterição do direito de defesa não é compatível com a qualidade e a pertinência das argumentações apresentadas no **Recurso Voluntário**. A **Recorrente** estava absolutamente ciente do fato que motivou a negativa do Fisco à sua pretensão. As objeções levantadas não merecem guarida, porque, como se constata da leitura da Manifestação de Inconformidade e do **Recurso Voluntário**, a **Recorrente** estava absolutamente ciente do fato que motivou a negativa do fisco à sua pretensão.

A parte menciona reiteradas vezes no curso da peça de defesa a **existência de erros nas planilhas e de outras falhas causada em razão da realização de procedimento de amostragem** realizado no curso da fiscalização. Eventuais erros e falhas, entretanto, não acarretariam a nulidade do **Despacho**, mas sim, sua reforma e serão analisadas no decorrer do presente voto.

Em relação aos **bens utilizados como insumos** (grupo de glosas) a decisão *a quo* faz referência a divergências nas planilhas de cálculo indicadas pela interessada. Entretanto, as planilhas apresentadas na Informação Fiscal coincidem com os valores declarados pela parte quando do atendimento às intimações. Não caberia ao Fisco, portanto, a obrigatoriedade de produção de prova em contrário. A base de cálculo das contribuições teria sido obtida por meio dos dados fornecidos pela contribuinte, enquanto o Valor da Glosa refere-se à diferença entre a base de cálculo apurada e passível de aproveitamento dos créditos e aquelas declaradas em Dacon. A relação na aba “GLOSAS” corresponderia aos gastos, também trazidos pela interessada, que não foram considerados como insumos no processo produtivo que lhe garantisse direito a crédito.

Em pedidos de restituição e/ou ressarcimento, o ônus da prova sempre cabe aos contribuintes produzi-la, ou seja, a comprovação da existência do crédito deve ser feita por quem a invoca. A mera alegação da existência de um direito creditório não tem o condão de transformar um direito ilíquido e incerto em crédito líquido e certo. Conforme mencionado na

decisão de primeira instância: “o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, cabendo ao Fisco condicionar o exame do direito creditório à apresentação de documentação comprobatória por parte dos sujeitos passivos, e não havendo a demonstração dos valores então informados no Dacon passíveis de serem analisado em sede de Manifestação de inconformidade”.

**Afasta-se, portanto, a preliminar de nulidade de cerceamento da ampla defesa** arguida no Recurso Voluntário, tendo em vista que inexistente o vício alegado. **A imputação é clara e determinada e foram carreados elementos comprobatórios.** Novamente, a análise da suficiência das provas apresentadas deve ser efetuada no exame de mérito da presente questão.

### Do Mérito

A Recorrente argumenta ter **direito a dedução de todas as despesas glosadas** pela fiscalização e mantidas pelo juízo “*a quo*”, as quais defende individualizadamente conforme analisado nos tópicos abaixo.

#### Das Despesas com Aquisição de Ácido Ascórbico (Vitamina C)

Segundo a Informação Fiscal (fls 1.234/1.267), foram **glosados créditos** da contribuição relativos às **aquisições de ácido ascórbico** (Vitamina C), pleiteados pela Recorrente, uma vez que **sujeitos à alíquota zero**, nos termos do Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, *verbis*:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:

I. químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I;”

Nas Notas Fiscais referentes a operações com a vitamina C, constatou-se que em seu corpo **havia a observação tratar-se de operação sujeita a alíquota zero** das contribuições, de acordo com o Decreto acima citado. Tendo em vista que a aquisição de vitamina C é operação sujeita à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Cofins não cumulativos e que **a legislação veda a apuração de créditos**. Assim, estas operações foram excluídas da base de cálculo do crédito pela fiscalização.

Recorrente insurge-se contra a manutenção da glosa de ácido ascórbico (vitamina C) por se tratar **de produto utilizado como insumo em seu processo produtivo que teve sua alíquota de PIS/Cofins reduzida a zero**. Discorda desta interpretação argumentando que tal entendimento não poderia ser aplicado ao caso em tela, pois **se estaria negando aplicabilidade à regra constitucional da não cumulatividade e limitando o benefício da alíquota zero**.

Entretanto, o entendimento da Recorrente não pode prevalecer por estrita determinação legal. Em se tratando de aquisição de produtos que sofreram redução a zero de suas alíquotas de PIS/Cofins, de acordo com o previsto no Decreto nº 6.426, de 2008, não há como aproveitar os créditos decorrentes da aquisição. Isto porque resta configurada uma das **premissas fundamentais do sistema da não cumulatividade, qual seja; para a utilização de crédito é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições.**

Deve restar mantida, portanto, a glosa da compensação dos créditos relativos à aquisição de ácido ascórbico.

### **Das Despesas com Operações de Frete e Armazenagem de Insumos**

A defesa discorda da conclusão do Acórdão recorrido na **manutenção parcial das glosas relativas a frete e armazenagem de insumos e produtos não acabados**. Observa que o colegiado reconheceu o direito ao crédito de PIS/Cofins em relação a valores de frete pagos nas aquisições de mercadorias quando contratado de pessoa jurídica e suportado pelo adquirente, pois em tal situação, os valores integrariam o custo de aquisição das mercadorias. Contudo, **parte da glosa teria sido mantida em razão de que os bens transportados não são tributados**, o que impediria o creditamento destas despesas de frete com aquisições de insumos.

De acordo com o entendimento da fiscalização, segundo a legislação vigente, **as despesas de frete e de armazenagem que geram direito a crédito se restringem àquelas incorridas nas operações de venda, no caso dos fretes, e as relativas à armazenagem de mercadorias, desde que tenham sido suportadas pelo vendedor**, conforme enuncia o inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

**Art. 15.** Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

**II.** nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;”

Assim, para que as despesas de frete ou armazenagem gerassem direito a crédito **deveria se limitar àquelas incorridas na etapa final da produção de do bem**, quando de sua destinação para o cliente. E mais, este **dispêndio deveria ser suportado pelo vendedor** (no caso o contribuinte detentor dos créditos da não cumulatividade). As despesas de fretes e armazenagem não suportadas pelo vendedor e aquelas que, ainda que pelo vendedor suportadas, mas não incorridas nas operações de vendas, no caso dos fretes, ou não referente a mercadorias, no caso da armazenagem, não encontrariam base legal para apropriação de crédito. Sendo assim, **os fretes incorridos na aquisição de insumos, não se encaixariam na hipótese legal de**

**apropriação de créditos. O mesmo pode se dizer em relação à armazenagem de matérias-primas, outros insumos**, produtos inacabados ou quaisquer outros bens que não sejam a mercadoria pronta para remessa ao destinatário final. Em obediência a este regramento, **foram glosada as operações em que se constatou tratar-se de despesas de armazenagem e frete incorridas nas aquisições de insumos**. A fiscalização assim o fez com base na descrição constante das Notas Fiscais de transporte e na descrição dos produtos armazenados fornecidas pela própria Requerente.

O Acórdão da DRJ **acolheu parcialmente** a Manifestação de Inconformidade, **restabelecendo as glosas relativas a frete e armazenagem de compras, com exceção daquelas adquiridas sem tributação**, entendendo que:

“conquanto a previsão legal permita apenas o aproveitamento de despesas de frete nas vendas, quando o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, o frete pago na compra de mercadorias para revenda ou insumos de produção, **por integrar o custo de aquisição do bem, também pode ser aproveitado**. (...) logo, o **frete pago na aquisição de mercadorias quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens pode, em princípio, gerar créditos do PIS e da Cofins, de vez que, nessa situação, ele integra o custo de aquisição das mesmas**. (...) cabe relembrar a vedação de creditamento em relação à *“aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”*, que inclusive é uma das premissas fundamentais do sistema da não cumulatividade (inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e, assim sendo, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições. Desse modo, **as despesas de fretes com o transporte de bens não tributados não são passíveis de creditamento**, em conformidade com o inciso II, do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, **que impede o cálculo do crédito se não houve o pagamento da contribuição do bem adquirido. Ora, se não houve o pagamento da contribuição na entrada, não há como ser calculado o crédito sobre os bens adquiridos e, via de consequência, também não há direito ao creditamento sobre as despesas de fretes nas referidas aquisições.**” (fl. 2.936)

Desta forma, **permaneceram em lide apenas as glosas relativas a fretes e armazenagens relativos a compra cujos insumos não eram de alguma forma tributáveis**.

A despeito do entendimento da recorrente de que teria havido alteração na motivação da glosa efetuada pela fiscalização (o que verifica-se não ter ocorrido) e de que inexistiria previsão legal para que as despesas relacionadas a compra de insumos sejam consideradas como parte do insumo, **não cabe reparos a serem efetuados na decisão de primeira instância**. Tal entendimento vem sendo avalizado por este Conselho, conforme se demonstra pelas decisões abaixo ementadas.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/03/2009

**PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

**Processo nº 10925.902580/2012-25. Acórdão nº 3301-005.012, de 28/08/2018.**

**Relator:** Conselheiro Winderley Moraes Pereira.

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

**REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS SEM DIREITO A CRÉDITO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, se no transporte de bens para revenda ou utilizado como insumos na produção/industrialização de bens destinados à venda, o gasto com frete, suportado pelo comprador, somente propicia a dedução de crédito se incluído no custo de aquisição dos bens, logo, se não há previsão legal de apropriação de crédito sobre o custo de aquisição dos bens transportados, por falta de previsão legal, não há como ser apropriada a parcela do crédito calculada exclusivamente sobre o valor do gasto com frete.

**Processo nº 13971.908778/2011-94. Acórdão nº 3301-005.012, de 25/05/2017.****Relator:** Conselheiro José Fernandes do Nascimento.**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FRETE. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.**

As aquisições de insumos ou de bens para revenda submetidas à alíquota zero não geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

**Processo nº 10930.901285/2017-15. Acórdão nº 3201-010.853, de 22/08/2023.****Relator:** Conselheiro Hécio Lafetá Reis.

Desta forma, em relação às glosas relativas a **frete de compras e armazenagem de insumos** devem permanecer mantidas àquelas relativas ao **frete de produtos não tributados ou com incidência de alíquota zero, conforme determinado na decisão da primeira instância.**

**Das Despesas com Embalagens para Transporte**

(pallets e papel ondulado)

A autoridade fiscal glosou uma série de créditos relativos a **bens que entendeu terem sido declarados indevidamente como embalagens**. O motivo da glosa foi o entendimento de que o desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados à produção de bens para venda **não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integraria o processo produtivo**. Entendeu que o insumo “embalagem” deveria ser considerado como tal somente quando integrasse o processo produtivo. As embalagens quando não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas após a conclusão do processo produtivo, e que **se destinam tão somente ao transporte de produtos acabados**, não poderiam gerar direito a crédito. Asseverou que estes são **bens que não sofrem alterações em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**, destinando-se tão-somente a manter as mercadorias em condições eficientes de operação.

O Acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos apurados pela recorrente em relação à aquisição dos bens (embalagens), por entender que **estes não se caracterizam no conceito legal de “insumo”, assim como não se enquadrariam em outras hipóteses geradoras de crédito**. Tais despesas não seriam, portanto, passíveis de crédito de PIS e Cofins por não estarem relacionadas diretamente à produção dos bens vendidos pela empresa.

A recorrente argumenta que estes itens **não seriam apenas utilizados para o transporte das mercadorias, mas sim, fariam parte de uma última fase do processo produtivo, sendo essenciais para a comercialização de seus produtos**. Além disso, o papel ondulado e os pallets de madeira seriam **essenciais para a operacionalização da empresa e não apenas para a comercialização dos produtos, mas também para seu armazenamento adequado**. Estes itens garantiriam o correto acondicionamento, transporte e proteção das mercadorias até que estas sejam entregues ao consumidor final. **A falta dos mesmos comprometeria a finalidade da produção e poderia prejudicar a qualidade e segurança dos produtos**. Os *pallets* e o papelão ondulado possuiriam como finalidade assegurar o transporte sem contaminações ou alterações das características dos produtos, ou seja, sua utilização seria imprescindível e essencial haja vista assegurarem a qualidade do produto comercializado.

Mencione-se que **não se trata de embalagens que se incorporam ao produto durante o processo de fabricação**, de modo a valorizá-lo através de sua apresentação (também conhecidas como embalagens primárias ou de apresentação). Ao contrário, **têm sua utilização somente após a finalização do processo produtivo do bem, especificamente para a operacionalização e o transporte das mercadorias**. Este foi o motivo que gerou a glosa de seus respectivos créditos por parte da fiscalização, a qual entendeu que estes materiais não poderiam ser considerados insumos de produção.

Fica mais clara a diferenciação arguida pela autoridade que efetuou a glosa dos créditos. **São insumos destinados a embalagens secundárias, ou seja, não aquelas em que os produtos estão contidos, mas sim as destinadas a posterior transporte, movimentação e comercialização**.



Pallets para carregamento das Mercadorias



Papel Ondulado

A questão deste tópico é definir se **as embalagens chamadas secundárias devem ou não ser consideradas como insumos para fins de geração de crédito** de PIS/Cofins, de acordo com o **novo conceito** delimitado pela decisão do STJ acima mencionada. Ou seja, se segue o critério de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica específica desempenhada pelo contribuinte.

Lembrando do alerta da PGFN de que *“não basta que as despesas sejam importantes, inclusive para o êxito da empresa no mercado. As despesas devem ser necessariamente essenciais para o desenvolvimento da atividade principal do contribuinte”*.

Em relação a este **tema específico das embalagens para transporte**, o Conselho Superior de Recursos Fiscais debruçou-se quando da análise do recurso de divergência do processo nº 10380.907954/2012-13. O Acórdão paradigma, de relatoria de Rodrigo da Costa Pôssas, fez a análise já com base na decisão vinculante do STJ, entendendo pela **impossibilidade do direito ao crédito relativo a tais embalagens “não pelo papel que desempenham (sem dúvida são essenciais às atividades empresariais), mas por serem empregados em momento pós-produtivo...”**, ou seja, não fariam parte do processo industrial.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 diz que **não são passíveis de creditamento os gastos ocorridos após o encerramento do processo produtivo**, “salvo exceções justificadas”, dentre as quais não estão as embalagens para transporte.

O transporte é uma **fase posterior ao processo produtivo**, isto não se discute, e não foi diferente a visão STJ no julgamento de um Agravo em uma ação na qual uma indústria de móveis também pede o reconhecimento do direito creditório na aquisição de embalagens para transporte (AgRg no REsp nº 1.125.253/SC, DJe 27/04/2010):

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - PIS/COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - POSSIBILIDADE - **EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE**, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO - É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. **As embalagens de acondicionamento, quando utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte**, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Considera o STJ o transporte uma fase da operação de venda, havendo que ser considerados os insumos nela utilizados para proteção das mercadorias, pois, conforme diz o Ministro Relator em seu Voto, “*Para se efetivar a entrega, necessário se faz o transporte e, para transportar preservando as características, necessário embalar as mercadorias*”.

É a mesma condição que coloca-se na decisão: **quando necessárias à preservação da integridade e qualidade dos produtos, enquadrando estas embalagens nas “exceções justificadas” de itens aplicados após o encerramento do processo produtivo**, mas essenciais para a venda, a que eles são destinados.

É certo que **estão compreendidos no conceito de insumos os custos essenciais à conclusão do processo produtivo e à manutenção e garantia da integridade da mercadoria, notadamente dos produtos alimentícios, desde que efetivamente demonstrados que estas embalagens** (ou outros custos que se façam necessários) **efetivamente se destinam a este fim** e não somente a facilitar o transporte e a comercialização. Ressalte-se, entretanto, que há diferentes casos a serem analisados de acordo com a situação, a área e forma de atuação de cada empresa. **Há casos em que as caixas secundárias utilizadas em empresas produtoras de alimentos são efetivamente destinadas a manter as características dos produtos, sua qualidade e segurança.** Isto ocorre, em especial, em casos em que o transporte das mercadorias se faz em veículos não refrigerados. Mas não há nem nos autos, nem nas peças de defesa da empresa menção a este tipo de situação.

Verifica-se que os itens de embalagem glosados pela fiscalização fazem parte do **primeiro grupo de embalagens secundárias: aquelas que se destinam unicamente a facilitar a operacionalização e o transporte das mercadorias produzidas.** Tal entendimento encontra respaldo em decisões anteriores do CARF:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

**GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, COMO EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas os bens utilizados no processo produtivo, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a sua finalização, salvo exceções justificadas, nas quais não se enquadram as embalagens para transporte.

**Processo nº 10865.903741/2011-99. Acórdão nº 3002-002.075, de 14/10/2021.**

**Relator:** Conselheiro Paulo Régis Venter.

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

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

**CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE, PLÁSTICO BOLHA, ETIQUETAS. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO.**

As despesas na aquisição de embalagem, plástico bolha, etiqueta e outros itens semelhantes utilizados como embalagem para transporte do produto acabado não se enquadram no conceito de insumo.

**Processo nº 13986.000025/2006-11. Acórdão nº 3002-000.624, de 20/02/2019.**

**Relator:** Larissa Nunes Girard.

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

Período de apuração: 3º trimestre de 2006

**CRÉDITO. PIS. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.**

As embalagens que, ao invés de serem incorporadas ao produto durante o processo produtivo (embalagens de apresentação), o são apenas após sua conclusão, destinando-

se tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens de transporte) não geram direito a crédito em relação a suas aquisições.

**Processo nº 11516.000459/2010-08. Acórdão nº 3403-001.682, de 17/07/2012.**

**Relator:** Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Com base nesta constatação, **mantem-se a glosa efetuada pela fiscalização dos créditos referentes aos itens destinados a embalagens secundárias, ou para transporte.**

### **Dos Bens Sujeitos à Alíquota Zero**

(trigo e pré mistura para pães)

Da mesma forma que ocorreu com o item anterior, a fiscalização verificou que as **aquisições de trigo classificado no código NCM 10.01 e de pré-misturas próprias para a fabricação de pão comum classificadas na NCM 1901.20.00** tiveram suas **alíquotas reduzidas a zero**, em razão do disposto no art. 1º, incisos XV e XVI, da Lei nº 10.925, de 2004:

“**Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição** para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

**XV. trigo** classificado na posição 10.01 da Tipi; e

**XVI. pré-misturas próprias para fabricação de pão** comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00; Ex 01 e 1905.90.90; Ex 01 da Tipi.”

Dessa forma, **todas as aquisições de bens utilizados como insumos** classificadas nas NCM 10.01 e 19.01.20.00 foram glosadas da base de cálculo do crédito (com fulcro nas planilhas apresentadas pelo próprio contribuinte), em razão **de vedação legal de apuração de crédito** sobre aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições.

Nos casos de bens utilizados como insumo (trigo e pré misturas para fabricação de pão) existe uma **impossibilidade de utilização dos créditos indicados pela parte, em razão do insumo não ter sofrido tributação**. Nestas circunstâncias é que foi fundamentada a glosa pela fiscalização, em função do previsto no inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 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:**

(...)

**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.”

Como o não pagamento das contribuições **abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção**, o texto legal determina que,

nestas situações, **a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens.

A Recorrente contesta este entendimento, aduzindo que, **negar direito a estes créditos seria negar a aplicabilidade à regra da não cumulatividade**. Entretanto, não é possível se acolher tal entendimento.

A autoridade fiscal, entretanto, **não pode deixar de aplicar a legislação vigente sob o argumento de que a mesma estaria a ferir o princípio da não cumulatividade** (ou qualquer outra regra ou princípio). Ela deve cumprir as determinações legais e normativas de forma **plenamente vinculada**, não podendo desrespeitar as normas da legislação tributária, **sob pena de responsabilidade funcional**, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN:

**Código Tributário Nacional**

**“Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

**Parágrafo único.** A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

A autoridade fiscal e os órgãos de julgamento não podem afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, pois não possuem competência para se pronunciar sobre validade ou constitucionalidade de lei tributária. A apreciação desta matéria por parte do deste colegiado encontra óbice na Súmula CARF nº 02, cujo teor transcreve-se a seguir:

*“Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Assim sendo, **não há como se conhecer do argumento** apresentado no Recurso Voluntário interposto, devendo **permanecer mantida a glosa proposta pela fiscalização, com relação ao trigo e pré misturas para pães**.

**Das Despesas com Contratação de Mão de Obra Terceirizada**

A Recorrente requer a reforma do Acórdão por entender que o mesmo teria **alterado a fundamentação original da glosa ao reconhecer a possibilidade de direito ao crédito nos casos de contratação de mão-de-obra terceirizada, mas limitá-lo** aos casos em que restarem **comprovados e esclarecidos os tipos de serviço e em qual área da empresa os mesmos são utilizados**. Isto porque devem estar vinculados ao processo de produção dos bens ou dos serviços prestados.

O Acórdão, por sua vez, entende que o **STF já definiu que seria lícita a terceirização** ou qualquer outra forma de divisão de trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante. Entretanto, **teria exigido a demonstração de em qual área da empresa tal mão de obra seria utilizada**. Tal decisão foi vista pela interessada como uma

**violação do direito a defesa** da Recorrente, pois **não havia sido instada anteriormente ao efetuar tal comprovação** e seu pedido de diligência haver sido negado.

Requer, portanto, o reconhecimento a estes créditos ou a conversão do feito em diligência para que tal demonstração possa ser efetuada.

A partir da definição do conceito de insumo para fins do crédito das contribuições do PIS/Cofins, **se tornam necessárias informações associadas ao bem/serviço utilizado como insumo, além de sua relação com as atividades da empresa, de forma a aferir a imprescindibilidade ou a importância de cada item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte e, conseqüentemente, seu grau de relevância/essencialidade no caso concreto.**

Sobre o direito de crédito em relação à locação de mão de obra terceirizada, as **glosas destas despesas foram mantidas** em decorrência do entendimento de que a atividade de locação de mão de obra temporária não poderia ser enquadrada no conceito de insumo por **não haver comprovação de ter sido aplicada diretamente na produção de bens** ou apenas contribuindo de forma indireta nas atividades-fim do tomador. Da mesma forma, vem decidindo este Conselho:

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

**CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.**

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, **deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as indumentárias e locação de mão de obra terceirizada para ser empregado no processo produtivo.**

**Processo nº 13897.000217/2004-56. Acórdão nº 9303-010.218, de 10/03/2020.**

**Relatora:** Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**CRÉDITOS PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.**

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte. Situação em **que os gastos com mão de obra terceirizada junto a pessoa jurídica sujeita ao pagamento das contribuições e utilizada no processo produtivo dão direito ao creditamento.**

**Processo nº 12893.000363/2008-82. Acórdão nº 9303-009.878, de 11/12/2019;**

**Relator:** Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. POSSIBILIDADE.**

Despesas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada **para operação de máquinas a serem utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda** dão direito ao crédito das contribuições, por se tratar de insumo essencial à atividade empresarial.

**Processo nº 13839.900005/2011-94. Acórdão nº 3401-011.399, de 20/12/2022.**

**Relator:** Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Como se pode perceber, cabe razão à DRJ ao afirmar a possibilidade de utilização de mão de obra terceirizada, **desde que efetivamente demonstrado que esta tenha sido utilizada no processo produtivo da empresa.** Apesar de a fiscalização em suas planilhas não ter efetuado tal discriminação, a Requerente não foi capaz de trazer ao processo qualquer documentação capaz de demonstrar em que setor da empresa foi utilizada esta mão de obra contratada de outra pessoa jurídica, mesmo depois da decisão.

Ressalte-se que quando da apresentação do Recurso Voluntário a parte não juntou aos autos nenhum novo documento, tampouco logrou explicar a alocação desta força de trabalho. Limitando-se a argumentar que tal informação não havia sido solicitada previamente e requerer a que a apresentação de novas informações e documentos que pudessem comprovar seu direito fosse efetuada em outro momento.

Não cabe a este Conselho a função de produzir provas a fim de definir a existência (ou não) de direito do Recorrente. O momento para apresentação de tais justificativas e demonstrações seria quando da apresentação do próprio recurso. A simples juntado do contrato celebrado com a pessoa jurídica que forneceu a mão de obra já seria suficiente para que se verificasse a alocação da força de trabalho terceirizada.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o despacho decisório e a decisão recorrida em razão da falta da efetiva identificação, demonstração e comprovação do direito creditório. Ou seja, cabe à defesa o ônus da prova de quaisquer fatos que possam modificar ou extinguir as pretensões da Fazenda. Observando-se os dispositivos da Lei nº 9.784, de 2004, aplicável ao PAF, atinentes ao direito de prova do administrado, não se vislumbra possibilidade de se obter o reconhecimento de um crédito de natureza tributária sem a sua efetiva identificação, demonstração e comprovação. E não cabe à autoridade julgadora a produção de tais provas.

Neste sentido, tendo em vista que a recorrente não apresentou provas inequívocas da liquidez e certeza do crédito que pleiteia, deve **permanecer mantida a glosa relativa à mão de obra terceirizada.**

**Das Despesas com Serviços não Utilizados no Processo Produtivo**

(Serviços Portuários, Despachantes Aduaneiros, Operação de Terminais, Serviços Acompanhamento de Embarque, Taxas de Embarque, Serviços de Comercialização, Serviços de Assessoria e Gestão Administrativa, Serviços de Análises Químicas e Laboratoriais, Consultoria para Construções e Instalações Industriais e Gastos Posteriores ao Processo Produtivo).

A parte argumenta que para produzir e comercializar farinha de trigo, farelo de soja e óleo de soja **é necessário incorrer em uma série de despesas**. Entre elas, cita a aquisição do trigo (mercado interno e externo), despesas de importação, armazenagem de seu principal insumo para formação de lotes para exportação, transporte, despachantes aduaneiros, acompanhamento de embarque, serviços portuários, de análise, de fumigação, entre outros. **Tais despesas seriam essenciais para o desenvolvimento de suas atividades**. Considera, portanto, descabidas as glosas das contas “*serviços utilizados com insumos*” **apenas em razão do fato de se tratar de gastos posteriores à finalização do processo de produção**. Tais serviços, pagos a pessoas jurídicas com domicílio no país e sujeitas à incidência de PIS e Cofins, integram, efetivamente, o custo dos bens (matérias-primas) utilizados na fabricação dos produtos comercializados pela Recorrente.

Processo produtivo é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Com a finalização do produto considera-se encerrado o processo produtivo. Assim, todos os dispêndios ocorridos após o produto restar finalizado são posteriores ao processo produtivo. Se o gasto é posterior, não pode ser essencial ao processo, pois essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura lógica, o que ocorre após o encerramento do não pode ser essencial. A despesa com o produto acabado pode ser relevante e essencial para o desenvolvimento da atividade empresarial mas o não é em relação ao processo produtivo.

O Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 esclarece que **os serviços realizados após a finalização do processo produtivo** ou que estejam associados a operações administrativas, contábeis, jurídicas e comerciais da empresa **não são insumos**. Assim, **ainda que os gastos incorridos pela empresa correspondam a despesas necessárias à consecução de seus objetivos** empresariais, quando realizados em momento posterior à etapa da produção dos bens ou da prestação dos serviços estão fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços.

Por este motivo ocorreram (e foram mantidas na primeira instância) as glosas das despesas em análise neste tópico: **Serviços Portuários, Despachantes Aduaneiros, Operação de Terminais, Serviços Acompanhamento de Embarque, Taxas de Embarque, Serviços de Comercialização, Serviços de Assessoria e Gestão Administrativa, Serviços de Análises Químicas e Laboratoriais, Consultoria para Construções e Instalações Industriais e Gastos Posteriores ao Processo Produtivo**. Na ocasião foram revertidas as glosas com serviços ambientais, higienização, fumigação e seleção de produtos.

**a) Despesas com Serviços Portuários de carga, descarga e manuseio de Mercadorias, Despachantes Aduaneiros, Operação de Terminais, Serviços Acompanhamento de Embarque, Taxas de Embarque e Serviços de Comercialização.**

A parte argumenta que estes serviços são necessários para garantir seu processo produtivo com insumos (despesas de importação) e na formação de lotes para exportação de farelo e óleo de soja por ela produzidos.

As despesas realizadas pela Recorrente a este título devem permanecer glosada **em razão de não se enquadrarem no conceito de insumos**, mesmo após sua ampliação prevista pelo STJ. O contribuinte tem por **objeto social a industrialização e comercialização de trigo e outros cereais, seus derivados e produtos finais** e representação comercial, por conta própria ou de terceiros (de acordo com a cláusula 4ª, de seu Contrato Social), o que permite

concluir que as despesas realizadas com despachantes aduaneiros, serviços portuários, acompanhamento de embarque e taxas de embarque **não fazem parte do processo produtivo**, não podendo ser classificadas como insumos.

Ademais, no que diz respeito à utilização dos serviços de despachante aduaneiro, esta é uma decisão operacional da empresa e poderia ser realizada sem a contratação de profissional especializado no desembaraço das mercadorias importadas ou acompanhamento das exportações realizadas.

Os serviços portuários, de carga, descarga, movimentação, capatazia e acompanhamento de embarque por não serem utilizados no processo produtivo, não são passíveis de gerarem créditos de PIS/Cofins não cumulativo por absoluta falta de previsão legal. Não haveria como classificar tais despesas como essenciais ou mesmo relevantes ao processo produtivo, uma vez que não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo. Sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou suficiência; e nem integra o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Assim tem entendido ente CARF, conforme se verifica nos acórdãos abaixo ementados:

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

Período de Apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

**REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. CRÉDITOS DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Despesas incorridas com **serviços de despachante aduaneiro**, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos do PIS/Pasep no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.

**Processo nº 11065.001185/2009-88. Acórdão nº 3402- 007.708**, de 23/09/2020.  
**Relator:** Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida.

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

Ano-Calendário: 2012

**DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.**

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. **Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos** para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

**Processo nº 10314.720217/2017-14 . Acórdão nº 3302-007.594**, de 25/09/2019.  
**Relator:** Conselheiro Jorge Lima Abud

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

Período de Apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

**SERVIÇOS DE CAPATAZIA, AGENCIAMENTO, ASSESSORIA, TAXAS DE LIBERAÇÃO E DESPACHO ADUANEIRO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

**Os serviços de capatazia, agenciamento, assessoria, taxas de liberação e despacho aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de COFINS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal. Tampouco se enquadram como armazenagem de mercadoria na operação de venda, pois somente se consideram despesas com armazenagem aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito as referidas despesas.**

**Processo nº 10640.907381/2016-43. Acórdão nº 3402-007.175, de 17/12/2019.**

**Relatora:** Conselheira Cynthia Elena de Campos

Conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei nº10.833, de 2003.

**As atividades administrativas de forma geral, comuns à toda e qualquer empresa, fogem ao conceito de insumo** estabelecido no julgamento do Resp 1.221.170/STJ além da jurisprudência majoritária deste Conselho. Não sendo cabível o entendimento de que possam ser consideradas como despesas aptas à geração de crédito nesta sistemática de apuração. Especificamente quanto às despesas com comercialização é mister acompanhar a decisão recorrida no que diz respeito a impossibilidade do seu creditamento, pois, **apesar de viabilizarem a atividade econômica da empresa, se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda, sendo vedada à apuração de crédito** nesse caso, salvo exceções justificadas, como as que decorrem de imposição legal, não se caracterizando como insumo.

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais são comuns à toda e qualquer atividade econômica e não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa. Portanto, **devem ser mantidas as glosas relativas às despesas com Serviços Portuários, Despachantes Aduaneiros, Operação de Terminais, Serviços Acompanhamento de Embarque, Taxas de Embarque, Serviços de Comercialização.**

#### **b) Outros Gastos Posteriores ao Processo Produtivo**

(serviços de corretagem, serviços de luminosos, serviços de padronização, seguros, serviços de hospedagem, serviços de consultoria para construção e instalações industriais, serviços de remessa expressa, serviços de assessoria e gestão administrativa)

Conforme já mencionado nos itens anteriores, as despesas com serviços de corretagem, instalação de luminosos, serviço de padronização, seguros, serviço de hospedagem, serviço de consultoria para construção e instalações industriais, serviço de remessa expressa e serviços de assessoria e gestão administrativa que **além de ocorrerem após a finalização do processo produtivo, não são essenciais a este.**

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 pela empresa. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa**, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

Tendo em vista estes conceitos e também o fato de que a parte não manifestou-se especificamente sobre estas glosas em sua peça de defesa, **não há reparos a serem feitos em relação às glosas efetuadas sobre estes itens.**

### **Das Despesas de Armazenagem e Frete na Venda e Frete entre Estabelecimentos**

A Recorrente discorda também da **manutenção das glosas decorrentes de despesas relacionadas a armazenagem e fretes na venda de produtos acabados e fretes entre estabelecimentos**, em razão de que **tais despesas não teriam sido devidamente comprovadas**. Por não conterem as informações relativas ao destinatário e ao remetente das mercadorias não teria sido possível individualizar as condições destes fretes. Informações estas que foram entendidas pela fiscalização como fundamentais para a conferência da natureza das operações (se tratavam-se de fretes incorridos na compra, na venda ou entre estabelecimentos e se as mercadorias armazenadas ou transportadas sofreram ou não tributação).

Pelo que se consegue depreender do conteúdo da peça de defesa, a parte **insurge-se contra o fato de a fiscalização ter solicitado apenas uma amostragem dos conhecimentos de transporte do período de 2009 a 2012** (das 49.648 operações de frete realizadas solicitou-se apenas uma amostra de 150, das quais somente 141 foram consideradas como tendo atendido à requisição fiscal).

O Acórdão de primeira instância teria **mantido esta glosas sem ao menos analisar a documentação apresentada com a Manifestação de Inconformidade**. Traz argumentações relativas ao ano de 2009, 2010 e 2011 (o presente processo analisa o 2º trimestre de 2011) para criticar o trabalho da fiscalização e traz novo pedido de nulidade. Em suas palavras: *“já quanto ao ano de 2011 a planilha de glosas de fretes 2010 e 2011 que também foi integralmente mantida pelo v. acórdão recorrido, informa que em relação a 2011 não foram apresentadas Conhecimentos de Transporte de 11 fornecedores (...) Mas da mesma forma ao fundamento de “suposta falha da amostragem” glosa fretes de 44 fornecedores, mesmo tendo solicitado conhecimento de transportes somente para 14 fornecedores (...) Portanto, em relação a 2011 não foi solicitado nenhum conhecimento de transporte para os 29 fornecedores abaixo (...) mesmo sem qualquer solicitação por amostragem, tiveram as operações glosadas por “falha da amostragem”, fato que comprova mais uma vez a nulidade do despacho decisório e do v. acórdão recorrido”* (fls 3.001/3.003).

Apesar das acusações da parte e de sua reclamação de que nem todos os fornecedores não tiveram suas notas e contratos verificados, fica claro que **dentre os fornecedores selecionados pela fiscalização não havia documentação suficiente para comprovar as despesas deduzidas**. Ressalte-se que a fiscalização somente glosou as despesas cuja natureza considerou que não havia sido demonstrada, homologando as demais, conforme indicado na planilha de fls 1.116/1.233.

Pelo relato da Autoridade Julgadora fica claro que **a contribuinte teve oportunidade de trazer aos autos a comprovação das despesas que poderiam ter sido consideradas para efeito de aproveitamento de crédito**. A exigência fiscal não foi no sentido de que fosse apresentada a totalidade dos documentos fiscais, mas, sim, uma amostragem representativa desse universo. Em virtude da própria legislação tributária, **haveria necessidade de se diferenciar os gastos com operações de fretes que podem ou não serem considerados como insumo**. E essa demonstração somente à interessada caberia fazê-lo.

Ressalte-se que **neste tópico não se discute a possibilidade ou não de dedução de créditos relativos a despesas incorridas com armazenagem e frete na venda**. A autoridade julgadora admite esta possibilidade, porém informa que **os documentos apresentados não foram suficientes para efetuar a comprovação da natureza destas despesas**.

A **falta de elementos probatórios**, conforme já esclarecido anteriormente neste voto, não acarreta a necessidade de diligência, pois **esta não se presta a suprir a ausência de atuação da interessada em trazer documentos e outras demonstrações de suas alegações que deveriam ter sido apresentadas** ao longo do procedimento de fiscalização ou com a interposição do recurso. Por este motivo, considerou-se impertinente o pedido de realização de diligência efetuado também neste caso.

As listas e planilhas apresentadas no Recurso Voluntário **não indicam documentos correspondentes que poderiam lhe fazer prova**. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da existência do crédito declarado **de forma que possibilite a aferição de sua liquidez e certeza** por parte da autoridade administrativa. Não foi o que ocorreu no caso em tela. Não é possível transferir esta responsabilidade para a autoridade julgadora.

A **mera juntada de uma gama de arquivos, como se fez no presente caso, contendo o escaneamento de uma massa de documentos, sem indicação a que se referem**, o que se está pretendendo comprovar, em quais linhas do Dacon foram registrados os créditos relativos a esses documentos, sem que houvesse sequer uma totalização dos valores mensais ou trimestrais, **não tem o condão o comprovar o crédito** e, mais, qual o crédito e valores que se pretende comprovar. A análise desta mesma documentação já foi efetuada previamente pela fiscalização, de acordo com as informações solicitadas e esclarecidas pela interessada, havendo o deferimento daqueles créditos efetivamente comprovados e que poderiam ser objeto de aproveitamento.

Desta forma, devem **permanecer mantidas as glosas relativas às despesas de armazenagem e frete na venda, em razão da absoluta falta de comprovação** das mesmas.

#### **Das Despesas com Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**

A fiscalização glosou as despesas com depreciação de bens do ativo imobilizado i) nos casos em que os referido bens **não foram alocados na produção** de bens destinados à venda; ii) para aqueles **adquiridos antes de 30/04/2004**; iii) ausências ou discrepâncias nas informações prestadas e iv) bens completamente depreciados. Tais glosas ocorreram em razão de ausência de comprovação e determinação legal. Tais glosas permaneceram mantidas pelo julgamento de primeiro grau.

A Recorrente discordou da manutenção da glosa do crédito de PIS sobre **aquisições de bens para o ativo imobilizado ocorridas antes de 30/04/2004** (com base no artigo 31, da Lei nº 10.865, de 2004). Defende que a **lei não poderia restringir direitos já em curso, atingindo fatos pretéritos**. A lei teria **violado não só o direito adquirido, mas também a irretroatividade** da lei tributária.

Conforme anteriormente mencionado, a autoridade fiscal **não pode deixar de aplicar a legislação vigente sob o argumento de que a mesma estaria a ferir princípios legais ou constitucionais**. Ela deve cumprir as determinações legais e normativas de forma **plenamente vinculada**, não podendo desrespeitar as normas da legislação tributária, **sob pena de responsabilidade funcional**, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN, além da Súmula Carf nº 2 (O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária).

As Autoridades Fiscal e Julgadora trouxeram a questão da **ausência de discriminação dos bens** que eram utilizados no processo produtivo da empresa (e quais os alocados nas demais atividades da empresa), além da existência de discrepâncias nas declarações apresentadas.

Conforme mencionado no Acórdão, **a empresa foi intimada a apresentar memorial em que discriminasse todas as operações que compuseram a base de cálculo dos encargos de depreciação**. Este deveria conter o mês em que o valor foi apropriado no DACON, nome e CNPJ do fornecedor, número da nota fiscal de aquisição do bem, data de emissão da nota fiscal, descrição do bem adquirido, valor total da nota fiscal e o valor da depreciação mensal considerada. Deveria ainda discriminar os bens que são utilizados no processo produtivo da empresa e aqueles que estão alocados nas demais atividades. Entretanto, o memorial de cálculo apresentado estava incompleto, pois não informava onde os bens estavam sendo utilizados, se no processo produtivo da empresa ou nas demais atividades da empresa.

Entretanto, tal **demonstração solicitada não foi apresentada** pela Recorrente. Mais uma vez a interessada **somente argumenta que a fiscalização não verificou adequadamente seu processo produtivo** e que poderia ter solicitado informações e esclarecimentos ao invés de glosar os créditos pleiteados. Tal argumento **já foi previamente refutado, tendo em vista que cabe a parte que pleiteia o crédito, comprovar adequadamente seu direito**, não cabendo à autoridade administrativa a produção de provas não trazidas aos autos pela parte.

Desta forma, não há reparos a serem feitos à decisão a quo, **devendo permanecer glosados os encargos de depreciação** de bens do ativo imobilizado, em razão da **falta de demonstração (comprovação) da utilização destas despesas** no processo produtivo da empresa.

### **Das Devoluções**

Conforme mencionado na decisão de piso, foram revertidas todas as glosas relativas à devoluções de produtos, com exceção daquelas relativas a mercadorias sujeitas à alíquota zero das contribuições, em razão da vedação de apuração destes créditos.

Reproduz-se abaixo trecho que tratou do tema em razão de sua clareza e riqueza de detalhes:

“Na planilha “BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS 2011 E 2012”, do arquivo “MEMORIAIS DE CÁLCULO FISCALIZAÇÃO”, do Termo de Anexação de Arquivo não-paginável (fl. 1122), constam relacionadas as devoluções de vendas, havendo discriminação na coluna “PRODUTO” que se tratam dos produtos: farinha de trigo, mistura pronta para bolo, mistura pronta pão doce, maxi pão doce, mistura pão de queijo e mistura pão francês. A motivação da glosa está assim gravada: “*Mercadoria sujeita à alíquota zero das contribuições não permite apuração de crédito na devolução da venda*”.

Como visto, o dispositivo anteriormente reproduzido **reduz a zero somente as alíquotas de farinha de trigo (1101.00.10) e de pré-mistura para fabricação de pão comum (1901.20.00 Ex 01 e 1901.90.90 Ex 01)**. No caso, **com exceção da devolução dos produtos: farinha de trigo e mistura para pão francês, as glosas sobre devolução dos demais produtos devem ser revertidas**”  
(Destacou-se)

Desta forma, **não há reparos a serem feitos ao Acórdão de Manifestação de Inconformidade, devendo permanecer mantidos os termos** da referida decisão em relação à devolução das vendas.

#### **Dos Créditos Presumidos da Agroindústria**

Em seu memorial de cálculo, o contribuinte inclui na base de cálculo do **crédito presumido aquisições de soja e de trigo**.

A **fiscalização discordou desta utilização** por entender que **não haveria base legal** para tal utilização, tendo em vista que empresa é produtora de farelo de soja. Assim, o **crédito deveria ser calculado aplicando-se o percentual de 50% da alíquota original** do PIS e da Cofins não cumulativos e **não estariam sujeitos à suspensão da incidência daquelas contribuições, conforme pretendeu a empresa**.

A Autoridade *a quo* manteve a alteração promovida pela fiscalização. Por concordar inteiramente com a decisão da primeira instância, reproduz-se, abaixo, seus termos neste quesito.

“Segundo o relato fiscal, o crédito presumido deverá ser calculado **aplicando-se o percentual de 50% da alíquota das contribuições para o PIS e da Cofins** não cumulativos, por ser a empresa produtora de farelo de soja. Em relação às aquisições de trigo, foram **excluídas da base de cálculo do crédito as aquisições realizadas junto a pessoas jurídicas fornecedoras que não se enquadram como cerealistas, agropecuária ou cooperativa de produção** (configuram atacadistas), condição prevista no art. 9º c/c art. 8º, § 1º, I e III da Lei nº 10.925, de 2004, para que fossem sujeitas à suspensão da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos, e não à alíquota zero; não estão sujeitos à suspensão da incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos e sim à alíquota zero; a redução a zero das alíquotas de PIS e Cofins incidentes sobre trigo (NCM 10.01) foram definidas pelo art. 1º, inciso XV, da mesma Lei nº 10.925, de 2004; assim apenas as aquisições de trigo de pessoas físicas

que se enquadram na norma prevista no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foram consideradas para o cálculo do crédito. Também foram ajustados, para 50% no caso da soja e 35% no caso do trigo, os valores lançados pela contribuinte na coluna “BC Cofins” e “BC PIS”, onde no valor total da nota fiscal foi considerado o mesmo tanto para o cálculo do crédito decorrente da aquisição de soja, quanto para a aquisição de trigo de pessoa física.”.

A contribuinte discorda das glosas nas operações de aquisição de trigo de pessoas jurídicas fornecedoras enquadradas como cerealista, agropecuária ou cooperativa de produção, listando fornecedores.

O cerne desta lide gira, portanto, na **discordância das partes em relação ao crédito presumido sobre aquisições de trigo**, uma vez que a **alíquota nas operações do trigo foram reduzidas a zero**, e porque as **pessoas jurídicas fornecedoras não se enquadrariam como cerealistas, agropecuária ou cooperativa de produção**, condição para que as vendas fossem sujeitas à suspensão do PIS/Cofins (prevista no art. 9º c/c art. 8º, § 1º, I e III da Lei nº 10.925, de 2004). Estas seriam pessoas jurídicas **atacadistas**.

A contribuinte tem por objeto social (dentre outras atividades) a industrialização e comercialização, inclusive importação e exportação, de trigo e outros cereais, seus derivados e produtos afins, de acordo com o artigo 3º do Contrato Social de Constituição da Correcta Indústria e Comércio Ltda.

A Lei nº 10.925, de 2004 assim dispõe em seus arts. 8º e 9º:

**“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º, das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física**

**§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:**

**I. cerealista** que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, **10.01** a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005);

(...)

**III. pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.**

**§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º, do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.**

**§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:**

**I. 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;**

**II. 50%** (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **para soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI;** e

**III. 35%** (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

**IV. 50%** (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e no caput do art. 2, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º -A;

**V. 20%** (vinte por cento) daquela prevista no caput 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e no caput do art. 2, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A.”

*“Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa** no caso de venda:*

***I. de produtos de que trata o inciso I, do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;***

*(...)*

***III. de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.”***

*(Destacou-se)*

Portanto, faz jus ao crédito presumido, por exemplo, a aquisição de produtos classificados no código 1001 da NCM (trigo) para a produção de farinhas (ou produtos resultantes da moagem) classificadas no capítulo 11 da NCM destinadas a alimentação humana ou animal, quando adquiridos de pessoas físicas residentes no Brasil e de pessoas jurídicas, domiciliadas no Brasil, com a suspensão das contribuições.

A pessoas jurídicas fornecedoras, no caso, são: a) os **cerealistas** e b) aquelas empresas que exercem **atividades agropecuárias, inclusive as cooperativas de produção agropecuária**. Ou seja, a suspensão das contribuições (em consequência para fazer jus ao crédito presumido) **aplica-se unicamente a aquisições feitas de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária** (atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais) ou que seja **cooperativa de produção agropecuária** (sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção, mas não exercer as atividades de agroindústria, justamente para não descaracterizar venda de insumo e, por consequência, venda com suspensão das contribuições).

Por outro lado, não gozam do tratamento suspensivo (não fazendo jus ao crédito presumido) as aquisições feitas de **cooperativas agroindustriais ou mistas**, bem como as **aquisições feitas das pessoas jurídicas cujas atividades não se enquadrem na definição de “atividade agropecuária”**, cabendo, nesses casos, a apropriação de créditos básicos das contribuições.

A autoridade fiscal afirma que *“analisando os CNAE das pessoas jurídicas fornecedoras, constatamos que elas não podem ser enquadradas como cerealistas, agropecuária ou cooperativa de produção, condição prevista no art. 9º c/c art. 8º, § 1º, I e III da lei nº 10.925/2004 para que sejam sujeitas à suspensão da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos, tendo em vista que são atacadistas”*.

A Recorrente, por sua vez, defende que haveria aquisições glosadas que foram efetuadas de empresas e que se encaixariam na previsão legal (cerealistas, agropecuária ou cooperativa de produção), nomeando: a Cooperativa Agro Industrial Holambra, a Cocamar Cooperativa Agroindustrial, a Coamo Agroindustrial Cooperativa e a Corol Cooperativa Agroindustrial.

De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006 que trata do tema:

“§1º Para os efeitos deste artigo, **entende-se por:**

**I. cerealista**, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos **in natura** de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

**II. atividade agropecuária**, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990;

**III. cooperativa de produção agropecuária**, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.”

(Destacou-se)

As empresas mencionadas pela Recorrente claramente não se enquadram no conceito de cooperativa de produção agropecuária previsto pela Instrução Normativa. São grandes **cooperativas agroindustriais** (estando todas elas entre as maiores do país) que em nada poderiam ser equipadas a produtores individuais que são o objeto da legislação que trata do crédito presumido.

Assim, **uma vez que a suspensão de exigibilidade das contribuições não alcança as vendas efetuadas por cooperativas agroindustriais ou mistas, por pessoas jurídicas cujas atividades não se enquadrem na definição de “atividade agropecuária” e por pessoas jurídicas atacadistas, não cabe a utilização do crédito presumido e, portanto, mantém-se a glosa.**

### Dos Ajustes Positivos

Embora tenha mencionado no corpo do Recurso Voluntário sua discordância em relação a todos os pontos da decisão de primeira instância, a parte não teceu nenhum tipo de manifestação específica sobre os ajustes positivos efetuados a fim de explicitar suas razões de discordância. Desta forma, entende-se como não contestados estes temas.

### Conclusão

Diante do exposto, voto no seguinte sentido:

- 1) **indeferir o pedido de diligência;**
- 2) **considerar não impugnados** os ajustes positivos realizados;

- 3) **rejeitar as questões preliminares** de nulidade propostas;
- 4) no mérito, **negar provimento** ao Recurso Voluntário, **mantendo as glosas** de acordo com a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio

## Voto Vencedor

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Redator Designado.

Em que pese o brilhantismo das decisões proferidas pela Conselheira Relatora, profissional ímpar que tanto enriquece esta Egrégia Corte, com o devido acato e respeito, divirjo parcialmente do posicionamento por ela adotado em seu brilhante voto.

Chama-se atenção, de início, para a atividade fim da empresa que é eminentemente de fabricação, comércio e cultivo de alimentos, consoante contrato social. Trata-se de fato incontroverso que, neste segmento, não só a embalagens em seu estágio final, como também o próprio insumo utilizado na sua constituição de modo a enquadrar-se nos padrões sanitários específicos para seu respectivo acondicionamento, são essenciais para o desenvolvimento da atividade fim da empresa.

Neste contexto, merece transcrever e ementa do Parecer Cosit nº 5 de 2018:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

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

a -o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço.

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

a.2 -ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não

indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja:

b.1 -pelas singularidades de cada cadeia produtiva;

b.2 -por imposição legal

Este parecer é reflexo do julgamento do RESP 1.221.170/PR pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa segue abaixo:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Neste contexto, considerando as atividades desempenhadas pela empresa, entende-se ser direito do contribuinte fazer jus a reversão das glosas de créditos relativas a: (i) frete e armazenagem de compras de insumos não tributados ou com incidência de alíquota zero e material de embalagem (pallets e papel ondulado) e (ii) despesas com serviços portuários de carga, descarga e manuseio de mercadorias, operação de terminais e serviços acompanhamento de embarque.

É como voto.

Mateus Soares de Oliveira

