



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.916184/2013-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3401-010.698 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente LATICÍNIOS CATUPIRY LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

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

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

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

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

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

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

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

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Somente é cabível o pedido de diligência quando esta for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide, devendo ser afastados os pedidos que não apresentam este desígnio.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar suscitada e o pedido de diligência, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer os créditos relativos a (i) gastos com frete para transporte de produtos em elaboração e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, comprovadamente prestados por pessoa jurídica e (ii) gastos com embalagens de transporte. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3401-010.696, de 28 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10880.916186/2013-39, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator

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

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Cuidam os autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER), referente ao Pis-pasep/Cofins Não-Cumulativo - Mercado Interno, que foi parcialmente deferido.

De acordo com o Termo de Informação Fiscal (TIF), após a realização de procedimento fiscal foram constatadas algumas irregularidades.

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

- NULIDADE - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA - exíguo prazo para apresentar uma extensa série de informações e documentos fiscais. Não é razoável se imaginar que uma empresa possa levantar a totalidade dos arquivos

digitais e documentos fiscais obrigatórios correspondentes aos últimos 5 anos, e, ainda, produzir uma série de arquivos digitais novos (e não obrigatórios) com as informações desejadas pela Fiscalização no curto prazo de 20 dias;

- NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO — DA ANÁLISE EQUIVOCADA DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS: PREMISSAS E CONCLUSÕES INCORRETAS - as planilhas elaboradas pela empresa, muito embora tenham o objetivo de facilitar a análise dos demais documentos apresentados no momento da Fiscalização, não devem ser a única fonte de análise para deferimento/glosa dos valores pleiteados;

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

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

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

- o Despacho Decisório não avaliou corretamente a natureza dos insumos e mercadorias adquiridos, tendo incorrido em diversos erros na verificação da origem dos créditos;

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

A Manifestação de Inconformidade foi julgada Procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA:

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES SOBRE VENDAS.

Geram direito ao crédito da contribuição os frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

NULIDADE.

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

DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

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

Notificada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual repisa os principais elementos de defesa.

É o relatório.

Voto

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

Inovação Recursal – erro de cálculo

Inicialmente, registra-se que o contribuinte alegou no recurso matérias que não constam na manifestação de inconformidade, em evidente inovação da defesa:

7. Como já descrito, a RECORRENTE apresentou toda a documentação contábil necessária à análise e conclusão do presente processo administrativo.

8. Contudo, ainda que a referida documentação tenha sido considerada pela DRJ, levando inclusive ao cancelamento de algumas glosas, não foi solucionado o manifesto erro de cálculo cometido pela Autoridade, conforme pontuado pela RECORRENTE quando do aditamento de sua impugnação.

9. Com efeito, o despacho decisório homologou apenas parcialmente a compensação efetuada com crédito de PIS no segundo trimestre do ano calendário de 2012. De fato, consta na fundamentação do despacho decisório um comparativo entre o valor do crédito pedido e o crédito confirmado, conforme a seguir identificado:

	Abril	Maio	Junho	Trimestre
Valor pedido	R\$ 328.751,60	R\$ 353.686,05	R\$ 295.408,38	R\$ 977.846,03
Valor confirmado	R\$ 211.594,81	R\$ 235.708,23	R\$ 199.795,13	R\$ 647.098,17

10. O fiscal entendeu que o valor devedor consolidado é de **R\$ 330.641,81 (trezentos e trinta mil, seiscentos e quarenta e um reais e oitenta e um centavos)**, supostamente equivalente à diferença entre o valor pedido no trimestre e o valor confirmado.

11. Contudo, ao analisar as informações fornecidas como justificativa do despacho decisório, resta evidente que não há critério lógico identificável para sustentar a não homologação das compensações efetuadas.

12. Nesse sentido, a ficha “06A/16A – Apuração dos Créditos de PIS/Pasep e Cofins – Aquisições no Mercado Interno – Regime não cumulativo – **Tabela Elaborada pela Fiscalização com base nos arquivos magnéticos, Dacon e demais documentos**”, deixa claro que **os valores elencados pelo fiscal no despacho decisório são completamente dissociados dos cálculos por ele elaborados, que deveriam (ao menos em tese) servir de justificativa para a homologação apenas parcial da compensação efetuada.**

13. Com efeito, para abril de 2012, consta na referida ficha que o valor confirmado de COFINS era de R\$ 273.977,09, informação distinta da elencada pelo fiscal no despacho decisório (R\$ 211.594,81). Já para maio, consta na mesma ficha o valor de R\$ 315.044,25, novamente distinto do valor elencado pelo fiscal (R\$ 235.708,23). Em junho o mesmo ocorreu: consta na ficha o valor de R\$ 269.573,88, ao passo que o fiscal elenca o valor de R\$ 199.795,13.

O item 8 informa que o suposto erro de cálculo teria sido suscitado “quando do aditamento de sua impugnação”, contudo, não se verifica qualquer complemento à Manifestação de Inconformidade constante dos autos.

Sendo assim, não poderá ser conhecida esta parte do recurso, o que implicaria em aceitar como válida a inovação à lide na fase recursal, em detrimento dos princípios do devido processo legal e da devolutibilidade, uma vez que ao julgador de piso não foi dada a possibilidade de enfrentar tais questões somente trazidas no recurso.

Preliminar - Nulidade da autuação – análise por amostragem

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

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

14. Ademais, no Termo de Informação Fiscal resta evidente que a autoridade se baseou somente na memória de cálculo apresentada pelo contribuinte para calcular o valor do crédito que poderia ter sido utilizado, conforme o trecho a seguir demonstra: “*A empresa nos respondeu por meio de planilha contendo os gastos que geraram os créditos pleiteados (‘Memória de cálculo_2008_consolidado’), na qual nos baseamos para seleção, filtragem, e análise detalhada das rubricas que geraram creditamento (...)*”.

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

Contudo, entendo que razão não lhe assiste.

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

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

9. Com o intuito de validar e classificar os créditos informados no DACON, intimamos a empresa interessada a nos apresentar a descrição do processo produtivo (vide item 14 da Intimação de 17/01/2013), e o arquivo 4.6.1 de Insumos Relacionados (vide item 2 da Intimação de 18/02/2013).

10. A empresa nos respondeu por meio de planilha contendo os gastos que geraram os créditos pleiteados (“Memória de cálculo_2008 – consolidado”), na qual nos baseamos para seleção, filtragem e análise detalhada das rubricas que geraram creditamento. Os valores que porventura forem glosados ou indeferidos constarão em planilhas que informaremos mais à frente.

11. Já em relação ao ano de 2009 a 2012, solicitamos os mesmos arquivos em novos arranjos (leiautes) e posteriormente, por meio da Intimação Fiscal nº 6, de 14/10/2013, **para amostragem**, solicitamos algumas notas fiscais referentes a insumos (leite, embalagem, etc), insumos como serviço, frete e armazenagem. **Alguns erros na confecção das notas fiscais foram explicados e justificados pelo representante do contribuinte.**

12. Diante do **cotejo dessa planilha em conjunto com o Dacon e processo produtivo**, nota-se que a empresa em comento tem como foco principal a industrialização de requeijão, com pequeno percentual na comercialização de produtos alimentícios diversos, como por exemplo, derivados de massas, salgados e refeições.

(...)

40. Para o período de 2009 a 2012, o contribuinte **apresentou a documentação solicitada e nos mostrou planilhas** com distinção entre fretes em decorrência de vendas e demais fretes.

41. Além disso, excluímos da lista os fretes adquiridos em períodos anteriores ao estudo dessa análise, uma vez que o contribuinte não

utiliza o método de apropriação direta de créditos, portanto deve se creditar no momento da contratação do serviço ou aquisição do produto, e não da sua utilização ou apropriação.

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

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

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

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

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

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

Deve ser, portanto, rejeitada a preliminar suscitada.

MÉRITO

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

Sobre a matéria, consta do Termo de Informação Fiscal:

42. Como sabemos, as despesas de frete só podem gerar direito ao crédito das contribuições estudadas quando vinculadas as operações de venda, conforme art. 3, IX da Lei n.º 10.833/2003, que também se aplica ao PIS por força do seu art. 15, II. Por conseguinte, foram glosados todos os valores referentes a despesas não relacionadas a vendas de produção do estabelecimento, como transporte de mercadorias entre filiais ou remessa de insumos para industrialização, todos por não corresponderem às despesas referentes às operações de venda.

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

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

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

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

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

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

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

Tem-se, portanto, que inicialmente, o Auditor Fiscal considerou que os valores referentes a transporte de mercadorias entre filiais ou remessa de insumos para industrialização *não correspondem às despesas referentes às operações de venda*, ou seja, não possibilitam a apuração de crédito por falta de previsão legal.

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

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

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

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

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

Em que pese o registro, supero tal questão, por entender que assiste razão à Recorrente, devendo ser afastada a glosa em análise em relação às despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, que integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, podem gerar créditos da contribuição, uma vez que constituem

gastos vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social e, com isso, podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo.

Nessa linha, cita-se o Acórdão n.º 3402-007.173 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, relatado pelo Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, de 17.12.2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp n.º 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

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

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

Dos Créditos De Bens Utilizados Como Insumos - Embalagens

Sobre a matéria, consta do Termo de Informação Fiscal:

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

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

proveniente de períodos anteriores, ainda não utilizados pelo contribuinte.

27. Contudo, novamente lembramos que não houve aproveitamento do crédito presumido no ano de 2011 e 2012, uma vez que o saldo em 31/12/2010, tanto para a contribuição para o PIS quanto para a Cofins, manteve-se o mesmo durante todo o ano calendário de 2011 e 2012.

28. As outras matérias primas geradoras de crédito se referem a produtos intermediários que são acrescidos ao leite para produzir o queijo, em sua maioria com tributação, e material de embalagem. Dessa forma seus créditos podem ser utilizados para desconto e ressarcimento, como determinado pela legislação vigente à época.

29. Em suma, os créditos não comprovados, vedados pela legislação ou considerados estranhos ao processo produtivo foram glosados.

(...)

34. Tem-se, portanto, que o conceito de insumo abrange somente a embalagem que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Receita Federal do Brasil
Análise de Dados

Natureza do Crédito - Conforme Análise	Data de Entrada	Nota Fiscal	Série	Razão Social	CNPJ/CPF	CFOP	Descrição do Insumo / Mercadoria	Valor Contábil
Glosado	18/04/2012	3832	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP. PQS 12	177,10
Glosado	18/04/2012	3858	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP. PQS 12	385,00
Glosado	18/04/2012	3832	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP. PQS 12	385,00
Glosado	18/04/2012	3832	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP.24 PAO DE QUEIJO	54,52
Glosado	18/04/2012	3858	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP.24 PAO DE QUEIJO	940,00
Glosado	18/04/2012	3832	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP.24 PAO DE QUEIJO	940,00
Glosado	18/04/2012	3832	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP.PAO DE QUEIJO COQ	97,02
Glosado	18/04/2012	3832	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP.PAO DE QUEIJO COQ	249,48
Glosado	18/04/2012	3832	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP.PAO DE QUEIJO COQ	949,41
Glosado	18/04/2012	3858	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP.PAO DE QUEIJO COQ	1.062,60
Glosado	18/04/2012	3858	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP.PAO DE QUEIJO TRA	97,02
Glosado	18/04/2012	3832	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP.PAO DE QUEIJO TRA	1.057,98
Glosado	18/04/2012	3858	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP.PAO DE QUEIJO TRA	1.155,00
Glosado	19/04/2012	19345	1	VITO LEONARDO FRUGIS LTDA.	61365151000138	1101	CAIXA DE PAP.20 COPOS (PLAST)C	9.573,21
Glosado	19/04/2012	19345	1	VITO LEONARDO FRUGIS LTDA.	61365151000138	1101	CAIXA DE PAP.20 COPOS (PLAST)C	26.993,79
Glosado	19/04/2012	19343	1	VITO LEONARDO FRUGIS LTDA.	61365151000138	1101	CAIXA DE PAP.P/16(PLL16) LIGHT	64,38
Glosado	19/04/2012	19343	1	VITO LEONARDO FRUGIS LTDA.	61365151000138	1101	CAIXA DE PAP.P/16(PLL16) LIGHT	370,00
Glosado	20/04/2012	3964	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP. PC 16 (POUCHE)	425,04
Glosado	20/04/2012	3964	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA DE PAP. PL 10 (POLI)	178,60
Glosado	20/04/2012	77395	5	JARI CELLULOSE PAPEL E EMBALAGEM LTDA	04815734001232	1101	CAIXA DE PAP.PR12(PRATIC)C/DIV	4.276,80
Glosado	20/04/2012	77395	5	JARI CELLULOSE PAPEL E EMBALAGEM LTDA	04815734001232	1101	CAIXA DE PAP.PR12(PRATIC)C/DIV	8.745,00
Glosado	20/04/2012	3964	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA PAP. CHEDDAR 1,2KG-SCC06	608,00
Glosado	20/04/2012	3964	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA PAP. CHEDDAR 1,2KG-SCC06	2.432,00
Glosado	20/04/2012	3964	3	NITTO PAPER S/A	46012415000186	1101	CAIXA PAP. CHEDDAR 400G-SCC 12	1.221,60
Glosado	24/04/2012	34949	1	EMBALAGENS JAGUARE LTDA	44003911000148	1101	CAIXA DE PAPEL AO PQ LANCHE 2KG	590,00
Glosado	25/04/2012	19509	1	VITO LEONARDO FRUGIS LTDA.	61365151000138	1101	CAIXA DE PAP.20 COPOS (PLAST)C	9.726,21
Glosado	25/04/2012	19509	1	VITO LEONARDO FRUGIS LTDA.	61365151000138	1101	CAIXA DE PAP.20 COPOS (PLAST)C	28.932,30

A glosa foi mantida pela DRJ, nos seguintes termos:

Assim, de forma a corroborar os fundamentos do Termo de Informação Fiscal, entende-se que as embalagens de transporte são utilizadas para o acondicionamento dos produtos, já passada a fase de produção, e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao transporte dos produtos acabados, que é o caso das caixas de papelão. Já as embalagens de apresentação acondicionam diretamente os produtos e a eles se incorporam, durante o processo de fabricação, que é o caso das tampas e

copos plásticos para requeijão, baldes, rótulos e saco plástico para creme impresso e para massa, os quais foram aceitos pela fiscalização.

Com base no exposto, conclui-se que não há reparo a ser feito no procedimento fiscal com relação as embalagens, mantendo-se, por conseguinte, as glosas das caixas de papelão (embalagens de transporte).

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

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

Em sede de defesa, a Recorrente sustenta:

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

(...)

53. Conforme se observa dos trechos acima colacionados, o Ministro Humberto Martins entendeu que as **embalagens em questão são essenciais para a atividade-fim da empresa**, uma vez que preservam as características das mercadorias (móveis) no transporte do estabelecimento produtor até o local da entrega dos produtos (venda de mercadoria efetuada pelo próprio produtor com o ônus da entrega dela sendo suportado por ele).

54. Isso porque, caso a mercadoria seja danificada no transporte do estabelecimento comerciante até o local de entrega, a venda realizada será comprometida, devendo ocorrer: i) “a substituição do produto por outro da mesma espécie, em perfeitas condições de uso”; ii) a “restituição imediata da quantia paga, monetariamente atualizada, sem prejuízo de eventuais perdas e danos” ou iii) “o abatimento proporcional do preço”.

55. Entender pela manutenção das referidas glosas, sob o argumento de que “somente se encaixam no conceito de insumo as embalagens de apresentação, que se incorporam ao produto durante o processo de

fabricação e acompanham visualmente o produto final”, consiste em negar a lógica da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. (...)

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008 EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. *Os custos/despesas incorridos com embalagens*

para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. (Acórdão nº 3301-009.494, Data da Sessão 16/12/2020 Relatora Liziane Angelotti Meira - grifei)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

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

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

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

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

No caso, todos os itens (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Strech) se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo. Com efeito, as embalagens para transporte se enquadram no critério da essencialidade como aquele que “diz com o item do qual dependa,

intrínseca e fundamentalmente, o produto” cuja “falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. (Processo nº 13888.003890/2008-81)

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

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

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

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

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

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

Serviços utilizados como insumos – queijo ricota – alíquota zero

Foram glosados os seguintes créditos:

Laticínios Catupiry Ltda
CNPJ 61.087.367/0001-89

Natureza do Crédito - Conforme Análise	Data de Entrada	Nota Fiscal	Série	Razão Social	CNPJ/CPF	CFOP	Descrição do Insumo / Mercadoria	Valor Contábil
Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos	04/01/2012	1679	1	SIMÕES DA COSTA IND.PROD.ALIM.LTDA	65831034000173	1124	QUEIJO TIPO RICOTA	632,14
Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos	04/01/2012	1679	1	SIMÕES DA COSTA IND.PROD.ALIM.LTDA	65831034000173	1124	QUEIJO TIPO RICOTA	3.414,78
Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos	04/01/2012	1679	1	SIMÕES DA COSTA IND.PROD.ALIM.LTDA	65831034000173	1124	QUEIJO TIPO RICOTA	346,06
Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos	04/01/2012	1680	1	SIMÕES DA COSTA IND.PROD.ALIM.LTDA	65831034000173	1124	QUEIJO TIPO RICOTA	335,31
Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos	04/01/2012	1680	1	SIMÕES DA COSTA IND.PROD.ALIM.LTDA	65831034000173	1124	QUEIJO TIPO RICOTA	1.365,91
Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos	04/01/2012	1680	1	SIMÕES DA COSTA IND.PROD.ALIM.LTDA	65831034000173	1124	QUEIJO TIPO RICOTA	138,42

Sobre esta glosa, defende-se a Recorrente:

56. No que se refere aos serviços utilizados como insumos, vale ressaltar que, conforme indicado na Manifestação de Inconformidade, não há como prosperar o valor glosado sob esta rubrica, uma vez que “Queijo tipo ricota”, por óbvio, não se enquadra no conceito de serviços. Frise-se que de acordo com a planilha de fls. 951-963 todo valor glosado sob esta rubrica se refere a este produto:

No entanto, tal argumentação não merece acolhida conforme esclarecido pela DRJ, cuja fundamentação não foi refutada pela Recorrente.

De acordo com as planilhas de serviços glosados e serviços deferidos, os itens relativos a “Queijo Ricota” se relacionam a serviço de

industrialização efetuada por outra empresa, sendo indicado pela própria contribuinte o CFOP 1124 - *entradas de mercadorias industrializadas por terceiros, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial.*

Assim, em verdade, parte da nota fiscal que correspondia ao serviço de beneficiamento de terceiros foi aceita pela fiscalização e somente a parte correspondente ao produto queijo ricota, na mesma nota fiscal, foi glosada.

Não se trata de aquisição de um bem, mas sim de um serviço de industrialização por terceiros, tendo em vista que o CFOP 1124 inclui, além do valor do serviço, também o valor da mercadoria empregada no processo de beneficiamento, a qual foi fornecida pelo próprio prestador, entende-se que, apenas o valor do serviço e dos insumos sujeitos à incidência das contribuições possibilita o desconto de crédito.

Conforme mencionado já no Termo de Informação Fiscal, alguns créditos apontados na referida planilha são oriundos de produtos com alíquota zero, como queijos tipo mussarela, ricota, parmesão, e refrigerantes, com tributação monofásica.

Isso porque, de acordo com o inciso XII, art. 1º, da Lei nº 10.925/2004, ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de diversos tipos de queijo, incluindo os do tipo ricota.

Por conseguinte, é vedada a apuração de crédito relacionada a aquisições de produtos submetidos a alíquota zero, conforme determina o inciso II, § 2º, art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

Lei nº 10.637/2002

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

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

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

Lei nº 10.833/2003

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

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

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

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

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

Quando instituídas pelo art. 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, as contribuições observavam o regime exclusivamente cumulativo, no qual incide a exação em cada elo da cadeia de produção e comercialização de bens ou prestação de serviços, sem que seja permitido crédito.

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

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

Nesse sentido é mansa a jurisprudência deste Conselho:

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

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

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO. O art. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.833/03, introduzido pela Lei n.º 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. (Acórdão n.º 3302-007.384; Sessão de 23/07/2019, Relator Walker Araujo)

Isto posto, tais glosas devem ser mantidas.

Pedido de diligência

A Recorrente requer a conversão do julgamento em diligência:

62. Ademais, caso este E. CARF não entenda pela aplicação da jurisprudência acima colacionada ao presente caso, requer-se a conversão do julgamento em diligência, com a remessa dos autos ao Ilmo. Auditor Fiscal para que seja realizado novo levantamento fiscal, para reanálise dos documentos e informações apresentados, inclusive com a realização de perícia técnica hábil a aferir a essencialidade dos produtos que não foram considerados insumos pela Delegacia de Julgamento.

Não merece acolhida o pedido, conforme já explanado pela DRJ:

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligência e perícia, há que se ter presente que a implementação de tais medidas processuais incidentais objetivam subsidiar a convicção do julgador e se restringem à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, quando algo necessite de esclarecimentos ou que a produção probatória necessite de conhecimento técnico especializado.

Não se vislumbra no presente caso nenhuma das hipóteses que justifiquem a conversão do processo em diligência, tampouco a realização de perícia técnica. Como se verá a seguir, os elementos presentes nos autos são suficientes para o deslinde da questão.

Com relação ao prazo para apresentação de documentos, ponto já rebatido no item “Nulidade”, repita-se, o ônus probatório é da interessada. A realização de diligência ou perícia não se presta a suprir eventual inércia ou omissão da manifestante, e não existe com o fim de reverter o ônus da prova imputado ou servir para requisição de dilação probatória sem fundamento em causa justa e plausível.

Com base no exposto, indefere-se o pedido de diligência/perícia com base no art. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Reitera-se ainda os fundamentos trazidos no tópico inicial, tendo em vista que cabe ao contribuinte que pleiteia o ressarcimento, na qualidade de autor, demonstrar seu direito.

Em que pese o pedido de diligência, a Recorrente não traz aos autos quaisquer novos elementos que poderiam justificar o direito creditório, tampouco a perícia, com o fito de demonstrar quais despesas dedutíveis no regime da não-cumulatividade efetivamente deixaram de ser consideradas, bem como elementos complementares que poderiam servir para comprovar o enquadramento no conceito de insumos.

A respeito do tema, destaco o seguinte precedente deste Conselho:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2006 a 28/02/2006

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO E DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

Estando presentes os requisitos formais previstos nos atos normativos que disciplinam a compensação, que possibilitem ao contribuinte compreender o motivo da sua não homologação, bem como, o fato da decisão de primeira instância ter sido fundamentada na falta de documentação hábil, idônea e suficiente para comprovação de suposto erro no preenchimento inicial da DCTF, de modo a dar a conhecer à contribuinte as razões de fato e de direito que levaram ao indeferimento de sua manifestação de inconformidade, não há que se falar em nulidade do despacho decisório ou da decisão recorrida por cerceamento de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Somente é cabível o pedido de diligência quando esta for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide, devendo ser afastados os pedidos que não apresentam este desígnio.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões.

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão n.º 3003-000.180. Relator MARCOS ANTONIO BORGES. Sessão de 20/03/2019)

Finalmente, eventuais falhas na apresentação de provas de responsabilidade da defesa, não implica na necessidade de realização de diligência.

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do recurso, e na parte conhecida, rejeitados a preliminar suscitada e o pedido de diligência, por dar **PARCIAL PROVIMENTO** para reconhecer os créditos relativos a (i) gastos com frete para transporte de produtos em elaboração e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, comprovadamente prestados por pessoa jurídica e (ii) gastos com embalagens de transporte.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do recurso, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar suscitada e o pedido de diligência, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer os créditos relativos a (i) gastos com frete para transporte de produtos em elaboração e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, comprovadamente prestados por pessoa jurídica e (ii) gastos com embalagens de transporte.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator