



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



**Processo nº** 10880.945197/2013-26  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.980 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2024  
**Recorrente** TRÊS MARIAS EXPORTAÇÃO, IMPORTAÇÃO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE.

Geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com material de embalagem que se enquadre no conceito de insumo definido na legislação.

SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. Constatada a inidoneidade de notas fiscais e não tendo a contribuinte apresentado documentação hábil e idônea que comprove de forma cabal a lisura das operações e a alegada boa-fé da interessada, é correta a glosa de créditos efetuada pela Fiscalização.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES À TAXA SELIC.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos à contribuição em epígrafe, por falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas ao material de embalagem e ao frete na aquisição de insumos (caixa de papelão e lata).

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Marel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, referente (i) ao material de embalagem e frete na aquisição do mencionado material, e (ii) às aquisições de pessoa jurídica cujos documentos (notas fiscais) tiveram declaração de falsidade ideológica, nos termos da ementa abaixo:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

**DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA COMPROVAR A IRREGULARIDADE APONTADA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.** Pela falta de informações específicas no Despacho Decisório e demais documentos carreados aos autos, devem ser excluídos os valores que serviram de base de cálculo da glosa do direito creditório pleiteado pela interessada, por cerceamento do direito de defesa.

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.** No regime da não cumulatividade da COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018). No referido julgado, restou assentado 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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS. As despesas referentes a etapas posteriores ao término do processo produtivo, tais como gastos com aquisição de embalagens para transporte de produtos acabados, não são considerados insumos para fins de apuração de crédito da COFINS.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO VINCULADA AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. A possibilidade de apuração de crédito de COFINS sobre a despesa com frete na aquisição de bens para revenda ou de insumos se dá tão somente na medida em que o bem adquirido ensejar creditamento.

GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. Constatada a inidoneidade de notas fiscais e não tendo o contribuinte apresentado documentação hábil e idônea que comprove de forma cabal a lisura das operações e a alegada boa-fé da interessada, é correta a glosa de créditos efetuada pela Fiscalização.

Em sede recursal, a Recorrente pleiteia o reconhecimento do direito ao crédito nas aquisições de pessoas jurídicas que tiveram os documentos declarados falsos em razão de sua incontestável boa-fé, bem como a reversão da glosa em relação ao material de embalagem para transporte e do frete para aquisição do mencionado material (insumo) e a aplicação da Taxa Selic.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

### 1 – Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade; portanto, dele tomo conhecimento.

### 2 – Meritoriamente

Meritoriamente, a Recorrente apresentou os seguintes argumentos em seu recurso voluntário, os quais serão devidamente analisados: (i) direito ao crédito integral nas aquisições de pessoas jurídicas que tiveram os documentos declarados falsos; (ii) direito ao crédito com despesas de material de embalagem e frete para aquisição deste insumo; (iii) incidência da Taxa Selic para apuração dos créditos de PIS/COFINS.

#### 2.1 – Aquisições de insumos da empresa Cafeeira Alto da Serra Ltda – Falsidade Ideológica

Analisando a decisão proferida pela DRJ e considerando que a Recorrente reproduziu, em síntese apertada, as mesmas razões recursais apresentadas na defesa, deixando de apresentar um único elemento novo no recurso voluntário, entendo que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto. Utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999,

do art. 2º, § 3º do Decreto n.º 9.830, de 10 de junho de 2019, e do § 3º do art. 57 do RICARF, in verbis:

*Glosa das aquisições de insumos feitas junto à empresa Cafeeira Alto da Serra Ltda*

*A fiscalização efetuou a glosa dos créditos relacionados às aquisições de café efetuadas pelo sujeito passivo junto ao fornecedor Cafeeira Alto da Serra Ltda, CNPJ n.º 04.885.748/0001-70, tendo em vista a existência de ato administrativo emitido pelo Estado de Minas Gerais no qual foi declarada a falsidade ideológica dos documentos fiscais emitidos pela referida empresa.*

*A seguir, transcrevo a parte do Despacho Decisório que trata dessa glosa:*

**DOCUMENTOS FISCAIS DECLARADOS IDEOLOGICAMENTE FALSOS**

*Todos os documentos fiscais da fornecedora Cafeeira Alto da Serra Ltda, CNPJ 04.885.748/0001-70, emitidos a partir de 28/04/2010, foram declarados ideologicamente falsos através do Ato Declaratório n.º 01.394.210.000044, de 09/09/2014, publicado no Diário Oficial de Minas Gerais em 11/09/2014 (vide fl. 250/253). Lembro que o Ato Declaratório visa tornar pública uma situação preexistente, e não, atestar uma situação nova. Daí o reconhecimento pacífico de seus efeitos ex tunc, independentemente da data de publicação no Diário Oficial. Tais documentos, considerados inidôneos, impedem o creditamento de Pis e de Cofins pelo adquirente, de acordo com as regras encontradas nos arts. 1º, 3º e 4º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. A relação das notas fiscais glosadas por este motivo encontra-se à fl. 224/225 (motivação: “doc. fiscal ideologicamente falso”).*

*O contribuinte contesta a glosa, alegando que a empresa em questão se encontra com cadastro ativo no CNPJ e que a declaração de falsidade ideológica não poderia ter efeitos retroativos, tendo em vista o disposto no art. 43 da Instrução Normativa RFB n.º 1.470, de 2014.*

*Essa alegação não merece prosperar. A norma invocada pelo contribuinte trata apenas da inidoneidade de documentos fiscais de pessoa jurídica declarada inapta pela Receita Federal do Brasil, o que não é o caso. Em nenhum momento a autoridade fiscal indicou que o motivo da glosa seria a declaração de inaptidão ou qualquer outro problema relacionado ao cadastro da pessoa jurídica na Receita Federal do Brasil.*

*O que motivou a glosa foi o ato expedido pelas autoridades fiscais do Estado de Minas Gerais – ato devidamente publicado no Diário Oficial do Estado em 11/09/2014 – no qual foram declarados ideologicamente falsos todos os documentos fiscais emitidos a partir de 28/04/2010 em nome da empresa Cafeeira Alto da Serra Ltda, CNPJ n.º 04.885.748/0001-70:*

*(...)*

*Ora, trata-se de ato administrativo praticado por autoridade fiscal estadual, o qual goza de presunção de veracidade e legitimidade, portanto é apto a justificar a glosa dos créditos de PIS e COFINS apurados com base nos documentos fiscais declarados ideologicamente falsos.*

*Quanto a essa questão, o contribuinte alega também que deveria ser aplicado o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 509 e no REsp 1148444/MG, segundo o qual “é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.*

*A meu ver, o referido entendimento poderia sim ser aplicado no presente caso para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda, por meio de comprovação do efetivo pagamento do preço e do recebimento dos bens. Isso iria ao encontro, inclusive, do disposto no art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96.*

No entanto, analisando a documentação acostada pelo contribuinte para comprovar a veracidade das operações efetuadas junto à Cafeeira Alto da Serra Ltda (f. 442-594), verifica-se que os comprovantes de transferências bancárias anexados para comprovar o efetivo pagamento do preço das mercadorias não coincidem com o valor constante das notas fiscais (discriminadas na planilha de f. 224- 225) de forma a demonstrar de forma cabal a lisura das operações e a alegada boa-fé da manifestante, pois enquanto o valor total dessas Notas Fiscais perfazem um montante de R\$ 1.252.815,00, os comprovantes de pagamento apresentados perfazem o montante de R\$ 1.170.818,99.

*Como o contribuinte não apresentou nenhuma justificativa para as divergências entre os valores das notas fiscais e os valores das transferências bancárias apresentadas, considero que não resta demonstrada a veracidade das operações de compra e venda. Por consequência, voto por manter a glosa dos créditos de PIS e COFINS correspondentes.*

*Não há que falar em reconhecimento do crédito presumido relativo a essas aquisições, muito menos em ressarcimento e/ou compensação desses valores na forma do art. 7º-A da Lei nº 12.599/2012, haja vista que tais questões não perfazem o objeto do presente processo administrativo fiscal, sendo certo que para tais aproveitamentos o contribuinte deveria apresentar, no prazo legal, Pedido de Ressarcimento – PER e/ou Declaração de Compensação – DCOMP específicos. Igualmente, não há que se falar em devolução dos tributos recolhidos nestas operações (IRPJ/CSLL), nos termos do art. 22, § 6º, da Lei nº 13.043/2014, haja vista que tal matéria também não é objeto do presente processo. Devem ser indeferidos, portanto, os pedidos do contribuinte nesse sentido.*

Em complemento ao quanto decidido pela DRJ, cujas razões adoto para afastar o pleito da Recorrente, rejeita-se o pedido desta de reconhecimento de boa-fé à luz do preceito normativo contido no parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

*Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços*

*comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.*

Isto porque não houve comprovação de pagamento e recebimento das mercadorias relacionadas às operações sob análise, afastando assim a regra de exceção prevista no parágrafo único. Com efeito, as alegações recursais da Recorrente não indicam ou remetem a quais documentos comprovam suas alegações, tratando-se de alegações sem cunho probatório. Assim, correta a decisão de piso.

## 2.2 – Material de Embalagem e Frete na aquisição deste insumo

Neste tópico, a glosa diz respeito aos materiais de embalagens e ao frete para aquisição dos referidos insumos. Por um lado, a decisão defende a manutenção da glosa nos seguintes termos:

*De acordo com a descrição de utilização apresentada pelo próprio contribuinte em sua manifestação de inconformidade, as caixas de papelão são utilizadas para transporte do café solúvel acondicionado em sacos plásticos, sacos aluminizados, recipientes de vidro ou latas de metal.*

*Ora, essa descrição deixa evidente que se trata de bem que não é utilizado no processo produtivo, mas sim posteriormente ao seu término, pois serve para transporte de produtos já acabados. Sobre esse tema, vale transcrever os itens 55 e 56 da Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018:*

(...)

*Assim, deve ser mantida a glosa dos créditos apurados sobre as aquisições de caixa de papelão acima relacionadas.*

(...)

*Já no que se refere aos fretes relativos à compra de caixas de papelão e de latas, a glosa deve ser mantida, haja vista que se trata de bens adquiridos e destinados ao transporte de produtos acabados e/ou com suspensão das contribuições.*

Contestando a glosa relativa ao material de embalagem, a Recorrente alega que tais embalagens se destinam a proteger o produto alimentício e evitar contatos que possam contaminar a mercadoria e eventualmente causar danos a terceiros.

Com razão a Recorrente. Isto porque, os materiais de embalagens, sejam de apresentação ou de transporte, utilizados com a finalidade de manter o produto em condições de ser armazenado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Já em relação ao frete para aquisição dos materiais de embalagem (caixa de papelão e lata sem incidência de tributação), entendo que a glosa deve ser revertida. Isto porque, ao contrário do que restou decidido, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito refere-se apenas ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como no caso:

*"Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 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, de 2004)" (grifei)*

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito, e sim a suposta impossibilidade de tomar o crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero ou não sofrer tributação por ter sido adquirido de pessoa física e/ou com suspensão das contribuições ao PIS/Cofins, restrição esta não prevista na Lei.

Nesse sentido, observem outros acórdãos deste Egrégio Conselho:

*"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/200994 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria grifei)*

\*\*\*

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins  
Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

*"(...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo n.º 10950.003052/200656. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403001.938. Maioria grifei)*

O Ilustre Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado, apresentou razões substanciais para admitir a tomada de crédito sob análise:

*"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados.*

*Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (grifei).*

Nestes termos, revogo a glosa relativa ao material de embalagem e ao frete na aquisição de insumo (caixa de papelão e lata).

### 2.3 – Taxa Selic

A Recorrente, em síntese concisa, alegou ofensa ao artigo 24 da Lei n.º 11.457/2007, argumentando que o prazo contado entre a data do protocolo do pedido de ressarcimento e a análise da DRF foi ultrapassado, sendo suficiente para aplicar a correção pela SELIC. Pede aplicação do REsp n.º 1.138.206/RS e do REsp 993.164.

Pois bem, dispõe o artigo 24 supracitado:

*Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.*

Referido normativo traz em seu bojo apenas uma obrigatoriedade a ser cumprida pela administração pública, qual seja, proferir decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. Não há, como pretende a Recorrente, determinação legal para que, admitida, em caso de descumprimento do prazo, haja incidência de correção pela Taxa Selic. Ou seja, não há permissivo legal para acolher as pretensões da Recorrente. Sequer as decisões judiciais se prestam para embasar o pedido da Recorrente, posto que, além de não vincularem o julgamento administrativo, ressalvado apenas as hipóteses regimentais (artigo 62 do RICARF), tratam de processos administrativos originários de pedido de restituição (REsp 1.138.206/RS) e de pedido de ressarcimento de crédito de IPI (REsp 993.164), institutos normativos (restituição diferente de ressarcimento) e tributos que não se confundem com o presente caso. Além disso, o art. 145 da IN RFB n.º 1.717, de 2017, é claro ao dispor sobre a não incidência de juros de mora sobre o crédito objeto de ressarcimento relativo ao PIS ou à Cofins:

*Art. 145. Não haverá incidência dos juros compensatórios sobre o crédito do sujeito passivo:*

*[...]*

*III - no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, bem como na compensação dos referidos créditos; e*

*[...]*

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas ao material de embalagem e ao frete na aquisição de insumos (caixa de papelão e lata).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

