



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



**Processo nº** 10880.953123/2013-63  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.330 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de dezembro de 2023  
**Recorrente** COSAN S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

CONTRIBUIÇÕES. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. RELEVÂNCIA. ESSENCIALIDADE. ANÁLISE DAS PROVAS.

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.

CUSTOS/DESPESAS. EMBALAGENS BIG PALLETS E CONTEINERS. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com Embalagens, Big Pallets e Containers utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESPESAS PORTUÁRIAS, RELACIONADAS COM A MOVIMENTAÇÃO, LIBERAÇÃO, ANÁLISE, INSPEÇÃO E AGENCIAMENTO DE CARGAS.

Despesas incorridas com serviços portuários, relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas por não serem utilizadas no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes a estes, não geram créditos do Cofins no regime não cumulativo.

TOMADA DE CRÉDITO DE ENERGIA ELÉTRICA. PRODUÇÃO PRÓPRIA. ÔNUS DA PROVA. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de Despacho Decisório, em razão de pedido de compensação, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar de forma inequívoca o seu direito creditório nos termos do artigo 373 do CPC de 2015.

OPERAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CRITÉRIO DE RATEIO DE RECEITAS.

Para fins de rateio é possível a inclusão das receitas com vendas não-tributada a revenda de óleo diesel e gasolina, operação sujeita a incidência monofásica do tributo.

**FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS E EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.**

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei n.º 10.637, de 2002 e Lei n.º 10.833, de 2003, os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos e acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, seja pelo inciso IX do Art. 3º, seja pelo conceito contemporâneo de insumo (transferência de insumos/produtos em elaboração), quando tais movimentações de mercadorias, sendo de relevância importância, atenderem as necessidades logísticas do contribuinte.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF n.º 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF n.º 108.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos referentes a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, em relação a (I.1) captação e tratamento de água, remoção de resíduos industriais, análises laboratoriais e balança de cana, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes que negava provimento e (I.2) serviços de manutenção agrícola e industrial e armazém, aquisições de embalagens Big Pallets e contêineres e dispêndios com fretes de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; II) pelo voto de qualidade, (II.1) para manter a glosa de créditos referentes a despesas portuárias relacionadas à movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator), Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que revertiam tais glosas, sendo designada para redigir o voto vencedor, nesse tópico, a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, e (II.2) para restabelecer o rateio de créditos da forma operada pelo Recorrente quanto à relação percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerando as receitas com as vendas de gasolina e de óleo diesel não tributadas (alíquota zero, derivada da incidência monofásica), vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ana Paula Pedrosa Giglio e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que mantinham o cálculo efetuado pela fiscalização; e (III) por unanimidade de votos, para manter a glosa de créditos decorrentes de despesas com energia e locação, bem como para manter a exigência de juros sobre a multa de ofício. Inicialmente, após a prolação do voto pelo Relator, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes propôs a realização de diligência, sendo acompanhado pela conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n.º 3201-011.328, de 19 de dezembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10880.953118/2013-51, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento 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.

Adoto o relatório produzido pela Delegacia Regional de Julgamento visto que melhor descreve os fatos.

O presente processo foi formalizado em decorrência apresentação da Manifestação de Inconformidade (...) que reconheceu parcialmente o crédito do PIS/Pasep Não Cumulativo – Exportação, (...).

Conforme Termo de Verificação Fiscal, disponível para consulta no sítio da RFB na internet, a DRF em Bauru/SP realizou ação fiscal no contribuinte com vistas a verificar a procedência dos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação referentes a créditos da Cofins e PIS não cumulativos (...).

Ao examinar a contabilidade e os demonstrativos (Dacons) da empresa, a fiscalização apurou divergências em relação aos procedimentos por ela adotados e as disposições legais que regem as contribuições, procedendo a ajustes e glosas.

Primeiramente, no tocante aos critérios de rateio, excluiu a receita com venda de óleo diesel e gasolina da apuração do percentual das receitas tributadas no mercado interno e das não tributadas, pois estando sujeitos à incidência monofásica, tais produtos não geram créditos na revenda.

Isso gerou percentuais menores que os utilizados pela empresa, no item “percentual mercado interno não tributável”.

Discorreu sobre os conceitos e aspectos que envolvem as contribuições não cumulativas, explicitando os critérios para que os diversos elementos fossem considerados na apuração de resultados (créditos a ressarcir/compensar ou contribuições a recolher).

No tocante às glosas, a fiscalização rejeitou os créditos das aquisições de serviços relacionados à atividade agrícola da empresa (lavoura da cana de açúcar), pois os produtos por ela fabricados e comercializados são o açúcar e o álcool, e apenas os insumos empregados diretamente na sua produção ensejam direito a crédito.

Igualmente, os créditos relativos a arrendamento agrícola foram glosados por estarem vinculados à cultura da cana de açúcar, não se confundindo com arrendamento de prédios utilizados nas atividades da empresa, como prevê as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em relação à cana de açúcar foram encontradas aquisições de empresas com atividade de transporte rodoviário de cargas, de incorporação imobiliária e de fabricação de álcool, que não foram aceitas como base de cálculo do crédito presumido por não se tratar de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária. Também consta

aquisição de cana de açúcar em 29 de janeiro 2010, período em que não há produção nas usinas (entressafra).

O óleo diesel, utilizado em máquinas agrícolas e veículos de transportes de cana, teve os créditos de aquisição impugnados por não participarem do processo produtivo do açúcar e do álcool.

Com relação às demais aquisições, a fiscalização promoveu as observações a seguir dispostas.

O critério adotado para identificação dos itens que não se enquadram nas permissões legais para apuração de créditos foi feito, em um primeiro momento, com base no centro de custo a que o item está vinculado – coluna “descrição centro de custo” da planilha. Como muitos itens estão com a coluna “descrição centro de custo” sem informação, passou-se a fazer a análise através das colunas “descrição grupo mercadoria”, “texto breve material” e “descrição fornecedor”. Dessa forma, as glosas foram identificadas da seguinte forma:

#### *7.1 Centros de Custos Identificados*

##### *7.1.1 cc agrícola (centro de custo agrícola)*

##### *7.1.2 cc não lig prod (centro de custo não ligado à produção)*

##### *7.1.3 ccp mat n prod (aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas e serviços de limpezas)*

#### *7.2 Centros de Custos não identificados*

##### *7.2.1 agrícola (materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões)*

##### *7.2.2 combustível não prod (não utilizados na produção de açúcar e álcool)*

##### *7.2.3 lubr/graxas n prod*

##### *7.2.4 embalagens (retornáveis e não “de apresentação”)*

##### *7.2.5 insumos indiretos (itens sem especificação de uso, podendo servir tanto à área agrícola quanto à atividade industrial)*

##### *7.2.6 não insumo prod (itens não utilizados na produção, como materiais de escritório e outros)*

##### *7.2.7 transporte interno (não são fretes na venda)*

##### *7.2.8 portuárias – NOTAS FISCAIS ME (não se incluem nos fretes na venda)*

*7.3 – energia 2011 (Cosan S/A Bionergia) - notas fiscais datadas de 19/04/2011, não contabilizadas em 2010. Também foram glosadas despesas apropriadas às unidades geradoras de energia que sequer pertencem à pessoa jurídica da contribuinte (mas à Cosan S/A Bionergia).*

##### *7.4 - não é locação (despesas de locação não ligados à produção)*

No item depreciação, foram glosados os créditos relativos aos equipamentos ligados à produção agrícola e àqueles não utilizados diretamente na produção do açúcar e álcool, como relatado no item 8 do Termo.

A partir dos procedimentos relatados, a fiscalização elaborou demonstrativo (Anexo I) contendo as receitas, os percentuais para rateios, as bases dos créditos, a apuração dos

créditos, as contribuições devidas, os créditos vinculados ao mercado interno para compensações, os créditos vinculados às exportações para ressarcimentos, informados pela empresa nos arquivos digitais, nos DACON, nos pedidos de ressarcimento e as apurações por ela realizadas. Nos Anexos de II a VIII relacionou as glosas efetuadas.

(...)

Conforme verificado (...) interessada postou na ECT o encaminhamento para a repartição fiscal da sua Manifestação de Inconformidade (...).

Argumentou que a análise do direito creditório deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte, razão pela qual acostou Laudo Técnico elaborado para descrever sua cadeia produtiva, onde resta claro os serviços e produtos essenciais que integram seu processo produtivo, tais como arrendamento de terras, aluguel de máquinas e equipamentos, preparação do solo, adubação e plantio, tratos culturais, colheita, transbordo, transporte, manutenção e conserto de máquinas e equipamentos e a remoção de resíduos pós corte da cana de açúcar, os quais originaram os créditos apurados pela petionária.

Aduziu que, de acordo com entendimento do CARF, o conceito de insumo não se restringe àqueles da legislação do IPI, devendo ser mais abrangente, o que não conflita com as Leis n.ºs 10.637 e 10.833. Nesse ponto, suscitou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, que restringiram tal conceito.

De acordo com o raciocínio desenvolvido, sustentou que os créditos de sua atividade agrícola são passíveis de aproveitamento. Em suas palavras “a etapa agrícola consiste no cerne da produção do açúcar e do álcool, o que por si só já levaria ao cancelamento das glosas em apreço”.

No tocante aos “créditos de arrendamento agrícola”, alegou que “Dentro da perspectiva já alinhada da noção de insumo e da essencialidade e relevâncias a área rural para a efetiva realização do processo produtivo, como expõe o laudo técnico, não se dúvida de que é uma despesa atrelada ao processo produtivo, sendo de rigor a legitimidade deste crédito seja como insumo ou mesmo como aluguel, já que é um imóvel (a lei não distingue entre urbano e rural) utilizado na atividade da empresa”.

Em relação às glosas relativas à aquisição de cana de açúcar de empresas que não exercem a atividade agropecuária, a impugnante assegurou que “Trata-se de evidente insumo decorrente da atividade produtiva da impugnante, como já exposto e estampado em laudo técnico”, tendo ainda afirmado que “o fato de as atividades das vendedoras não ser rural, como também se adquirir cana na entressara, por si só, não impede o crédito, sendo de rigor a improcedência da glosa”.

Sobre o óleo diesel, argumentou que “Conforme laudo técnico e amplas razões a respeito do processo produtivo e noção de insumo, tais itens estão totalmente vinculados à atividade produtiva impugnante, o que se comprova inclusive por meio de LAUDO TÉCNICO JUNTADO”.

Em relação ao tópico “Créditos de Notas Fiscais e Notas Fiscais ME” (item 7 do Termo de Verificação Fiscal), “afirmou que “Todos os itens glosados de números 7.1.1, 7.1.2, 7.1.3; 7.2.1, 7.2.2, 7.2.3, 7.2.5, 7.3.6 possuem fundamento no despacho decisório ligado à noção restritiva de insumo e/ou fato estar relacionado à fase agrícola e pós processo de industrialização”, acrescentando em seguida que “conforme razões já expostas quanto à noção ampla de insumo e etapas do processo produtivo, bem como prova cabal da relevância e essencialidade de tais itens conforme PARECER TÉCNICO, é de rigor a improcedência da glosa realizada”.

No tocante ao item “7.2.4 - embalagens”, alegou que, mesmo não integrando o produto final, “as embalagens estão vinculadas à elaboração e ao produto final,

independentemente do acabamento desta, do formato e capacidade”, que “Trata-se de um material que acompanha o produto a ser comercializado e é inerente e essencial na atividade econômica ou mesmo participa de parte do processo produtivo” e que “além da embalagem de apresentação, também deve ser reconhecido o crédito para aquelas que têm por função armazenar a matéria-prima ou o produto acabado”.

No que se refere ao item 7 – frete transporte interno, argumentou que “o frete durante o processo produtivo há de ser reconhecido” pois “a impugnante utiliza do frete para transporte de insumos (matéria-prima, materiais intermediários, embalagens, etc) durante o processo produtivo”, que “a transferência por meio do frete de insumos na fase de elaboração do produto (no início, meio ou fim) queda por ser totalmente ligada a este ciclo de produção, revelando-se como serviço útil e indispensável à consolidação final da etapa produtiva” e “que podemos afirmar ser o frete entre estabelecimentos durante as fases de produção, conforme o caso concreto, um insumo (serviço) inerente, útil e indispensável, permitindo, assim, a própria concretização da atividade-fim do contribuinte, de maneira que há permissão para o crédito numa interpretação sistemática, finalística e lógica do art. 3º, inciso II e IX, da Lei n. 10.833/2003, principalmente, segundo a noção não-cumulatividade”.

Relativamente ao item atividades portuárias, registrou que “Tais atividades deve ser consideradas como insumo já que essenciais à atividade da impugnante, sobretudo, viabilizando a venda de mercadorias para o exterior, como também armazenagem, sendo de rigor a improcedência da glosa”.

Quanto item 7.3 – energia elétrica, fez constar que “Não há dúvida de que é lícito e legítimo o crédito quanto à energia elétrica, tendo a própria fiscalização afirmado que houve a utilização desta, glosando por questão meramente temporal”.

Em se tratando do item 7.4 – locação, a defendente argumentou que “Diante da noção ampla de insumo e própria imposição constitucional da não-cumulatividade, há de se reconhecer o direito ao crédito em tais hipóteses”.

Sobre os créditos relativos à depreciação, fez constar que a glosa somente ocorreu “em virtude da noção restritiva de insumo” e que “Diante das amplas razões expostas no sentido de que o insumo possui noção ampla e não se confunde com as regras do IPI, juntamente com as peculiaridades e complexidade da atividade produtiva da impugnante, conforme laudo técnico, é de rigor a improcedência da glosa realizada no tocante ao item 8.1 (agrícola), como também 8.2 (prod. Não vinc prod.)”.

Foi ainda registrado pela defendente que os juros são devidos à razão de um por cento ao mês, nos termos do art. 161, § 1º, CTN, sendo de total improcedência o lançamento realizado e, por fim, foi abordada a impossibilidade de se fazerem incidir juros sobre a multa de ofício aplicada.

Ao final, a recorrente requereu o acolhimento da manifestação de inconformidade, com reconhecimento do crédito requerido e a homologação das compensações declaradas.

A manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente, com as seguintes conclusões:

#### A QUANTIFICAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO NO PRESENTE JULGADO

Após quantificar cada uma das glosas revertidas na forma acima tratada, o demonstrativo a seguir disposto as totaliza na coluna TOTAL DAS GLOSAS CANCELADAS 1 e sobre os valores assim encontrados aplica os percentuais de rateio para o Mercado Externo constantes dos DACONS e não alterados pela Fiscalização. Com isso, foram encontradas as bases de cálculo constantes da coluna TOTAL DAS GLOSAS CANCELADAS 2, sobre as quais se fez incidir a alíquota de 1,65% prevista

para o PIS Não Cumulativo, o que resultou no valor adicional de crédito a ser reconhecido em favor do contribuinte especificado na coluna PIS DEFERIDO PELA DRJ:

(...)

Conclusão

Isso posto, tendo em conta os fatos e a legislação acima mencionados, **VOTO no sentido de que seja dado parcial provimento para a Manifestação de Inconformidade, (...).**

Inconformado com a decisão, o contribuinte ingressou com Recurso voluntário, no qual alega, em síntese:

**RV:** Em contrapartida, foram mantidas as glosas quanto aos itens 7.1.2 (Centro de Custo não ligado a produção); 7.2.3 (Embalagens Big Pallets e Containers); **7.2.7 (Transporte Interno)**; 7.2.8 (Despesas Portuárias); 7.3 (Despesas com Energia) e Rateio de Créditos.

Também foram mantidos os valores relativos à multa, aos juros sobre a multa e aos juros SELIC. Não se acatou o pedido de diligência.

Sobre as glosas mantidas o Recurso busca reforma, ancorando-se no conceito de insumos previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002.

Sendo esses os fatos, passo a decidir.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao mérito, exceto quanto aos créditos referentes a despesas portuárias relacionadas à movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Conforme relatado o processo trata de pedido de ressarcimento de créditos de PIS e da COFINS Não Cumulativo – Exportação, PER nº 27182.99192.190713.1.1.08-9850 cumulado com compensações, cujos

valores foram reconhecidos parcialmente pela fiscalização e em outra parte pela Delegacia Regional de Julgamento.

A base de cálculo dos créditos que a recorrente alega ter direito esta ancorada no artigo 3º, inciso II, das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, que trata de bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A fiscalização lavrou o Termo de Verificação fiscal de e-fls. 117/145 em 23/03/2015, utilizando as Instruções Normativas SRF n.ºs 247 e 404, que foram superadas pelo Resp n.º 1.221.170/PR.

Prosseguindo, em outro contexto normativo, a decisão proferida pela DRJ faz menção ao REsp. n.º 1.221.170/PR, que foi julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, seguindo a *ratio decidendi* do STJ, bem como utiliza o Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018 como parâmetro, assim constou no voto:

De início, cabe se ressaltar que a delimitação do conceito de insumos, na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, diz respeito a temática objeto de constantes embates nos órgãos julgadores administrativos e judiciais, contexto em que veio a lume o REsp n.º 1.221.170/PR, julgado efetivado sob a sistemática dos recursos repetitivos, em sessão datada de 22/02/2018, ocasião em que foi declarada ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

Diante da premissa imposta pelo referido julgado, em observância a jurisprudência formada, que ampliou o conceito de insumo, parte das glosas realizadas pela Fiscalização foram revertidas pela DRJ, de modo que apenas o que foi mantido é objeto do Recurso que passo a apreciar.

A Recorrente enfatiza inicialmente que foram mantidas as glosas quanto aos itens 7.1.2 (Centro de Custo não ligado a produção); 7.2.3 (Embalagens Big Pallets e Containers); 7.2.7 (Transporte Interno); 7.2.8 (Despesas Portuárias); 7.3 (Despesas com Energia) e Rateio de Créditos, e ainda do item 7.4 (despesas com locação), também foram mantidos os valores relativos à juros sobre a multa, sendo objeto do recurso a reforma quanto ao julgado sobre essas despesas.

Feito este introito, para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

### 7.1.2 - Centro de Custo não ligado a produção;

Sobre essas despesas a DRJ entendeu que deveria ser mantida a glosa pelas seguintes razões:

Conforme acima estudado, os itens indiretamente aplicados na produção podem ser admitidos como insumos.

Entendo, contudo, que seria dever do contribuinte demonstrar para cada um dos itens pela Fiscalização glosados, as respectivas essencialidades ou relevâncias para o processo produtivo da empresa, o que tornaria admissível a tomada dos créditos.

Pois bem, cotejando-se a Manifestação de Inconformidade o que se percebe é a existência de uma defesa genérica para os itens 7.1.1, 7.1.2, 7.1.3, 7.2.1, 7.2.2, 7.2.3, 7.2.5 e 7.3.6, para os quais foi afirmado que “possuem fundamento no despacho decisório ligado à noção restritiva de insumo e/ou fato estar relacionado à fase agrícola e pós processo de industrialização”, o que obviamente não é suficiente para o fim pretendido pela Defendente, relativamente ao item ora analisado.

Também não socorre a Manifestante a vaga e imprecisa afirmação da existência de prova cabal da relevância e da essencialidade de tais itens no Parecer Técnico pela defesa apresentado.

Ao invés de apenas se reportar ao extenso documento acima referido, o recomendável era que no próprio contexto da presente peça impugnatória fossem apresentadas as transcrições das informações contidas no Parecer Técnico com aptidão para que fossem levados a termo os testes de subtração relacionados a cada item objeto do corte fiscal.

Desse modo, tendo em conta a insuficiência detectada na instrução probatória de responsabilidade da Defendente, relacionada aos centros de custos não ligados diretamente com a produção, além da impossibilidade da tomada de créditos com despesas administrativas, o meu voto é pela manutenção das glosas que se fazem presentes no item 7.1.2 – cc não lig prod.

Em sua defesa a Recorrente alega que:

Ora, conforme acima exposto, de maneira nenhuma o entendimento da Receita Federal deve prevalecer. Primeiro porque já se inicia a partir de conceito “*equivocado e restritivo*” de insumo, não tendo sido feita a correta leitura e exegese da norma do art. 3º das Leis nº. 10.637/02 e 10.833/2003. Segundo porque a autuação está dissociada das reiteradas decisões proferidas pelo **CARF**, inclusive da **CSRF**, que ao julgar a matéria pronuncia-se de forma clara no sentido de conferir a **qualificação de insumos a todos os bens e serviços utilizados no processo produtivo, independentemente de contato direto com o bem produzido** (já que o contato direto é critério exclusivo para fins de IPI).

**No caso, as partes e peças e serviços de manutenção e implementos agrícolas, assim como material de laboratório e análises, atendem aos requisitos legais e, à relevância e essencialidade ao processo produtivo e, por essa razão, são insumos, inclusive nos termos decididos pelo STJ.**

**O mesmo se estende à limpeza industrial e análise laboratorial e industrial, essenciais à segurança alimentar e para garantir a qualidade dos produtos produzidos.**

(...)

Ora, seguindo todas as ponderações já ventiladas para as peculiaridades da atividade, não resta dúvida de que, embora não sejam consumidos ou transformados no produto final (alimento), são de fundamental importância e obrigatoriedade na atividade industrial da recorrente.

A Portaria SVS/MS n. 326/1997, ao estabelecer as condições higiênico-sanitárias e de boas práticas de fabricação para estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos, é incisivo em caracterizar como procedimento obrigatório e basilar o respeito a tais práticas a higiene, limpeza e desinfecção.

Tais custos e despesas são inerentes à específica e peculiar atividade da recorrente, por determinação de regramentos de órgãos públicos, além de permitir a fabricação do produto (alimento) com qualidade.

Em decorrência de tais aspectos, todos os bens adquiridos que tenham por finalidade a higiene, limpeza, desinfecção e evitar a contaminação do processo de industrialização, conforme determinação dos órgãos públicos de controle, devem ser considerados inerentes e essenciais à atividade econômica e, assim, qualificados como insumo.

Nesse mesmo sentido, decisões da CSRF:

- Acórdão n.º 9303-009.312

- Acórdão n.º 9303-007.781

Restando esclarecido que os bens e serviços utilizados como insumos são aqueles que compõem os custos de produção ligados a sua atividade, **tem-se como ilógica a desconsideração de todos os bens e serviços utilizados no processo produtivo**, principalmente os dispêndios realizados na área agrícola, tendo em vista que esta é a principal etapa do processo produtivo, sendo **responsável por quase 70% do custo de produção do açúcar e do álcool**.

Em uma análise dos argumentos percebe-se que a manutenção da glosa pela DRJ teve como principal motivo a ausência de *“demonstração individualizada para cada um dos itens glosados de serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo da empresa”*.

O tema não é novo neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, dado que em numerosas vezes já nos debruçamos sobre estas rubricas.

Assim, peço licença para adotar como razões decisórias os precedentes a seguir colacionados:

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

Data do fato gerador: 31/03/2005

**CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e

materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: **balança de cana**; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e **armazenagem**; transporte industrial; tratamento do caldo; **captação de água**; rede de restilo; refinaria granulada. (...)" (Processo nº 13888.001244/2005-36; **Acórdão nº 9303-008.304**; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

#### **PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.**

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, **transporte de resíduos industriais**, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas." (grifo nosso) (Processo 10410.723727/2011-51; **Acórdão 9303-004.918**; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 10/04/2017) (destaque nosso)

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

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

(...)

#### **CRÉDITO. TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES.**

Dispêndios com **tratamento de água** e de efluentes são considerados insumos na atividade produtiva, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais. (...)

#### **GASTOS PARA O TRATAMENTO DE RESÍDUOS. PRODUÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.**

O **tratamento de resíduos**, tais como, os incorridos com captação, redes e tanques de vinhaça são necessários para evitar danos ambientais decorrentes da colheita e da etapa industrial de produção de cana-de-açúcar e álcool. (...)

#### **SERVIÇOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.**

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF, o que gera o direito ao crédito em relação aos gastos incorridos com serviços empregados no preparo do solo, cultivo e transporte da cana-de-açúcar; **serviços**

**empregados na estação de tratamento de água;** serviços empregados na geração de vapor e energia elétrica; serviços empregados na captação e reaproveitamento de vinhaça. (...) (Processo n.º 10850.908948/2011-19; **Acórdão n.º 3201-008.801**; Relator Ex-Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 28 de julho de 2021).

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, e as **despesas de remoção de resíduos industriais**. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos da empresa que transportam funcionários. (Processo n.º 11065.001083/200962; **Acórdão n.º 3403002.783**; Relator ex-Conselheiro ROSALDO TREVISAN; sessão de 25 de fevereiro de 2014).

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

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

**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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

**INSUMOS. CRÉDITO BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO, REPAROS, PARTES E PEÇAS, EPI, LABORATÓRIO. POSSIBILIDADE.**

**Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, inclusive em laboratório,** por representarem insumos da produção. Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização. (...) (Processo n.º 10950.001676/2008-09; **Acórdão n.º 3301-010.100**; Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 27 de abril de 2021).

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Data do fato gerador: 31/05/2005**

**CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, **consumo de água**, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de **serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar**; materiais elétricos para emprego nas atividades: **balança de cana**; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar;

fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e **armazenagem**; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. (...)” (Processo n.º 13888.001886/2005-35; **Acórdão n.º 9303-008.299**; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas; sessão de 20/03/2019)

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

**NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ARMAZENAGEM. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

As despesas portuárias, os **serviços de armazenagem** e os de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento. (...) (**Processo n.º 10120.724745/2019-73**; Relator ex-Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de maio/2023.)

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**ANÁLISE LABORATORIAL. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO.**

Desde que comprovados os dispêndios com as **análises laboratoriais** e cumpridos os demais requisitos objetivos previstos na legislação, assim como demonstrada a essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte, o crédito pode ser aproveitado. (...) (**Processo n.º 10120.909424/2011-90**; Acórdão 3201-009.055. Relator ex-Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26 de agosto de 2021.)

Estando alinhado com os precedentes elencados, entendo que assiste razão a recorrente, assim dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relacionadas às despesas com captação e tratamento de água; remoção de resíduos industriais; itens análises laboratoriais, serviços de manutenção agrícola e industrial, balança de cana e armazém; desde que os dispêndios estejam devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

#### **7.2.4 - Embalagens Big Pallets e Containers;**

Esse item consta no Voto da DRJ como “embalagens de transp.”, sendo mantida a glosa pelas seguintes razões:

Passemos, pois, à leitura da acima citada norma, na parte que interessa para o deslinde da questão em julgamento [negritei]:

Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra

somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Como acima observado, o Parecer Normativo em tela mostra-se contundente ao excluir da possibilidade da tomada de créditos os dispêndios realizados após a finalização do processo de produção do bem, dentre eles tendo sido citado o caso das “embalagens para transporte das mercadorias acabadas”, o que por certo contempla o caso das “aquisições de container big bag, lacres, sacos propileno, fitas adesivas, fio de costura”, itens que foram pela Fiscalização citados.

(...)

Como facilmente identificável, o chamado container big bag diz respeito a uma embalagem para transporte, na qual o produto a ser comercializado (o açúcar, no caso em julgamento) é colocado em momento posterior à finalização de seu processo de industrialização, daí advindo a impossibilidade da apuração do crédito.

(...)

É de rigor, portanto, que seja mantida a glosa especificada no item 7.2.4 – embalagens.

Em sua defesa a Recorrente alega que:

Os pallets, contêineres e big-bags são relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na: (i) - industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados); (ii) – armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril; (iii) – armazenagem de produto industrializado a ser comercializado; (iv) – armazenagem durante o ciclo de industrialização.

Ora, tais materiais objetivam garantir regras de higiene e limpeza, como enuncia a ANVISA.

Aliás, foi anexado no processo, PARECER TÉCNICO acostado aos autos que demonstram claramente que são inerentes e essenciais ao processo produtivo, sobretudo, pela peculiaridade da atividade da recorrente.

Daí porque são insumos por participar do processo produtivo como produto essencial e inerente à atividade econômica da recorrente, inclusive, visando cumprir exigências de higiene e limpeza para a produção de um bem de maior qualidade.

Quanto ao pallet, assim já decidiu a CSRF, inclusive em caso do próprio Recorrente:

a) Acórdão 9303-003.478

b) Acórdão 9303-007.781

**Para sacramentar a questão, vejamos acórdão de n. 9303.009754, da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, junto ao processo de n.º 10925.722369/2012-41, abaixo vertida, que elucida a essencialidade dos itens acima: (...)**

Conforme se verifica na leitura dos excertos acima destacados, enquanto que a DRJ mantém a glosa em razão de serem despesas utilizadas nos produtos acabados, a Recorrente defende que tratam-se de dispêndios utilizados no seu ciclo operacional, inerentes a atividade da empresa.

Analisando o acórdão citado pela Recorrente, n.º 9303-009.754, de relatoria do Ilustre ex conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, verifica-se que a concessão do crédito engloba as duas etapas, tanto na industrialização, como nos produtos acabados, vejamos:

(...)

Com fundamento nos referidos dispositivos legais e na decisão do STJ no referido REsp, passemos à análise e julgamento das matérias impugnadas:

1) aproveitamento de créditos sobre custos/despesas com pallets

**Os pallets, conforme demonstrado nos autos são utilizados no processo de produção para deslocamentos de matérias-primas, visando às condições de higiene e também são utilizados como embalagens para transporte dos produtos processados/industrializados pelo contribuinte.**

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, para os referidos custos/despesas, o mesmo entendimento do STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170, para reconhecer o direito de o contribuinte apurar créditos sobre eles.

(...)

Esse também é o meu entendimento visto que a atividade da empresa em conjunto com o produto a ser transportado exige o uso dessas embalagens, tornando-as essenciais à atividade empresária.

Sobre o assunto, cito outros precedentes.

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.**

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao **material de embalagem**, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (**contêiner** refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem. (...) Processo n.º 10925.001685/2008-07, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que resultou no **Acórdão n.º 3401-007.718.**

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

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

Processo: 10530.901402/2012-31

**Acórdão: 3201-010.102** - Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

**II. Crédito. Embalagem de transporte.**

O Recorrente pleiteia o direito ao desconto de crédito em relação às aquisições de caixas de papelão, pallets, cantoneiras e demais itens utilizados em embalagem de transporte. Segundo ele, tais itens se revelam imprescindíveis à conservação dos produtos, tendo como finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores, promovendo, assim, uma eficiente movimentação das mercadorias nas empilhadeiras e carregamento nos **contêineres**, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até o destino final.

Trata-se de matéria também já enfrentada no CARF, conforme se verifica dos trechos de ementa a seguir transcritos:

**PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.**

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. **Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte**, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (**Acórdão nº 3302- 011.391**, rel. Denise Madalena Green, j. 28/07/2021) (...)

**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 3302-011.168**, rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho, j. 22/06/2021) (...)

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de **paletes**, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao

destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito. (Acórdão n.º 3201-005.563, rel. Leonardo Correia Lima Macedo, j. 21/08/2019)

Nesse sentido, revertem-se as glosas relativas às aquisições de material de embalagem, observados os demais requisitos da lei.

Nesse sentido dou provimento ao Recurso Voluntário, nesse tópico, para reverter as glosas das despesas com **Embalagens Big Pallets e Containers**, desde que os dispêndios estejam devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

### 7.2.7 Frete entre estabelecimentos da empresa - (Transporte Interno)

Sobre essas despesas a DRJ entendeu que deveria ser mantida a glosa pelas seguintes razões:

(...)

É importante, neste ponto, que se promova a reprodução da parte final da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, relativamente ao conceito de insumo tal como empregado nas Leis n.º 10.637/2003 e n.º 10.833/2003 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito do PIS e da Cofins, relativamente aos valores incorridos nas aquisições [negritei]:

***Resumo: o STJ decidiu que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Além disso, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.***

[...]

***Observação 4. Ressalvam-se do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei. Destarte, as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis n.º 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo.***

A leitura do texto supra permite que se conclua que a razão está com a Fiscalização, posto que “as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis n.º 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo”.

No mesmo sentido, comando legal inserido no Parecer Cosit n.º 05/2018 [negritei].:

*f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, **sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;***

[...]

O disposto nesta última norma reforça o entendimento já trilhado pela manifestação da PGFN, e que pode ser assim resumido: havendo uma modalidade de creditamento para a qual é determinada um comando legal específico, a regra geral aplicável ao conceito de insumo será afastada, relativamente à situação pela norma tratada.

E é exatamente isso que ocorre com as operações **de frete destinados a remessas de matérias primas, produtos intermediários, embalagens produtos acabados entre os diversos estabelecimentos da pessoa jurídica Manifestante**, visto que o inciso IX do art. 3º das normas que tratam da não-cumulatividade do PIS e da Cofins somente autoriza a tomada de crédito no “frete em operação de venda”, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor. (grifos meus)

(...)

Portanto, não tendo havido a subsunção do caso em julgamento à situação prevista na legislação de regência (inc. IX do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003), a estabelecer o direito ao crédito somente no caso de “frete na operação de venda” e quando o ônus for suportado pelo vendedor, firmo o meu posicionamento no sentido de nenhum reparo merecer a glosa fiscal atinente ao item 7.2.7 – transporte interno.

Em sua defesa a Recorrente alega que:

No caso vertente, outro não poderia ser o entendimento, **pois a recorrente utiliza do frete para transporte de insumos (matéria prima, materiais intermediários e embalagens) fazendo parte do produtivo, inerente, relevante e essencial à sua atividade.**

**A transferência por meio do frete de insumos na fase de elaboração do produto (no início, meio ou fim) queda por ser totalmente ligada a este ciclo de produção, revelando-se como um serviço útil e indispensável à consolidação final da etapa produtiva em todas as fases do processo de uma agroindústria, tanto na fase agrícola, como na posterior, do produto acabado para a venda**

Importante trazer os fundamentos contidos no relatório fiscal, para se demonstrar a legitimidade dos créditos ante aos critérios da essencialidade e relevância no processo produtivo:

(...)

No que se refere ao frete tenho votado no sentido de que cabe o direito creditório e cito como precedente o Acórdão n.º **3201-009.519** de minha relatoria, onde esta turma sob outra formação me acompanhou por

unanimidade revertendo a glosa em relação aos fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos do Recorrente e por maioria de votos, a glosa em relação aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do Recorrente, com a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

**FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS E EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.**

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos em elaboração e acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, seja pelo inciso IX do Art. 3º, seja pelo conceito contemporâneo de insumo, quando tais movimentações de mercadorias, sendo de relevância importância, atenderem as necessidades logísticas do contribuinte.

Nas razões do voto ressaltei que:

Considerando a previsão legal autorizativa de desconto de créditos decorrentes de fretes na transferência de produtos acabados, entendendo estar tal operação abarcada pelo inciso IX (frete na operação de venda), certo de que uma “operação”, é o conjunto de atos ou medidas em que se combinam os meios para a obtenção de determinados resultados ou de determinados objetivos, assim como os fretes de transferência de produtos em elaboração entre suas unidades, este sob o prisma das despesas como insumos, tal como prevê a Lei n.º 10.833 de 2003, art. 3º, inciso II, considerando os critérios de essencialidade e relevância, tal como decidido no RESP 1.221.170 STJ julgado sob a sistemática de repetitivo e por essa razão vinculante nas decisões do CARF, conforme preceito do art. 62, inciso II, alínea ‘b’ do RICARF.

Diante do exposto, voto pelo provimento do Recurso Voluntário nesse ponto.

### **7.3 - Despesas com Energia.**

As glosas relacionadas com as despesas com energia se deram essencialmente em razão de não estarem contabilizadas como despesas do ano objeto da apuração fiscal, o ano de 2010. Vejamos:

Foi noticiada no TVF a existência de créditos tomados pela Manifestante com base em notas fiscais emitidas por dois estabelecimentos da pessoa jurídica Cosan S/A Bioenergia, sendo que tais documentos possuem como data de emissão o dia 19/04/2011, em razão do que não estão contabilizados como despesas do ano objeto da apuração fiscal, o ano de 2010.

Após evidenciar que, segundo disposto pelo inciso II do parágrafo 1º do artigo 3º das leis que instituíram a não cumulatividade do PIS e da Cofins, o crédito será apurado sobre as despesas de energia elétrica incorridas no mês, o Agente Fiscal registrou que “essas aquisições de energia, não podem ser utilizadas para fins de créditos em razão de não estarem apropriadas na contabilidade da Cosan, nos respectivos meses, além da forma que as notas fiscais foram emitidas, todas no mesmo dia, referindo-se às vendas feitas há mais de dois anos, e ainda apropriou-se de despesas com geração de energia, considerando as unidades geradoras como um centro de custo das usinas”.

Quanto à Defendente, limitou-se a afirmar não haver dúvida de que “é lícito e legítimo o crédito quanto à energia elétrica, tendo a própria fiscalização afirmado que houve a utilização desta”, com o que a glosa teria ocorrido “por questão meramente formal”, o que não tenho como correto, conforme será a seguir demonstrado.

Ora, se a glosa em análise se deu em razão de notas fiscais emitidas em 2011 terem servido como lastro para descontos de créditos apropriados ao longo do ano 2010, obviamente que a razão está com a Fiscalização pois, a exemplo do que ocorre com o IRPJ apurado pela sistemática do Lucro Real, também no que se refere ao PIS e à Cofins não cumulativos, as receitas e as despesas devem ser contabilizadas tendo em conta as premissas estabelecidas pelo regime de competência.

Anotemos que o artigo 1º da Lei nº 10.637/2002 estabelece que “A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Como a norma acima referida estabeleceu que as receitas a serem consideradas são aquelas auferidas no mês, por certo que estabeleceu a aplicabilidade do regime de competência não somente para as receitas, mas também para os custos e despesas para os quais é admitida a tomada de créditos.

Nessa senda, como as notas fiscais foram emitidas em 2011, é de se supor que a energia foi igualmente fornecida e consumida também no ano de 2011.

Tenho, pois, como corretas as glosas aplicadas no item 7.3 – energia 2011 (Cosan S/A Bioenergia).

A defesa esta amparada na ausência de restrição ou distinção legal à aquisição de outros estabelecimentos vinculados ao contribuinte. Vejamos as razões que foram as mesmas arguidas no PAF nº 10880.904881/2013-58, cujo período de apuração ocorreu entre 01/01/2011 a 31/03/2011:

Há expressa previsão legal permitindo o desconto de crédito quanto à energia elétrica consumida.

No caso concreto, por sua vez, além do efetivo consumo, houve ainda a aquisição devidamente comprovada por notas fiscais idôneas emitidas, sem qualquer vício, sendo tais créditos contabilizados e apurados nos termos da lei. Deste modo, não existe qualquer elemento fático e jurídico que impeça o crédito.

Além disso, a lei não cria qualquer restrição ou distinção à aquisição de outros estabelecimentos vinculados ao contribuinte, já que o ponto fundamental é avaliar: (i) – trata-se de energia elétrica?; (ii) – foi consumida por estabelecimento do contribuinte; (iii) – existe prova – documento fiscal – de sua aquisição de uma pessoa jurídica domiciliada no Brasil?

Não existem outros requisitos legais, de modo que o crédito é legítimo, notadamente, pelo fato de que, ao contrário do que sustenta o TVF, inexistente também vedação a este direito para o contribuinte que, além de consumidor, também é produtor. Trata-se de interpretação que inovação do ponto de vista legislativo, inserindo vedação não prevista em lei.

Dentro deste contexto fático, que se apresenta um tanto quanto diferente do contexto apresentado no PAF no nº 10880.904881/2013-58, onde especificamente o motivo se concentrou pelo fato de que a aquisição ocorreu com empresa do mesmo grupo, fato incontroverso, dado que a própria recorrente afirma ser consumidora e também produtora. Aqui as glosas se deram essencialmente em razão de notas fiscais emitidas em 2011 terem servido como lastro para descontos de créditos apropriados ao longo do ano 2010.

O Recurso Voluntário não se insurgiu contra os argumentos da fiscalização, que foram ratificados pelo julgador *a quo*. Os argumentos recursais não se eximem em contextualizar os motivos que ocasionaram tal deslocamento da apropriação dos créditos diante o regramento que norteia o regime de competência.

A legalidade do crédito não é o ponto controvertido, evidente que o crédito sobre despesas com energia elétrica encontra amparo nas leis de regência 10.637 e 10.833, contudo a razão da glosa, esta ancorada na utilização de notas fiscais emitidas em data posterior ao ano em que foram utilizadas como lastro para apropriação dos créditos e que de igual modo ao PAF nº 10880.904881/2013-58 foram emitidas por estabelecimentos da pessoa jurídica Cosan S/A Bioenergia.

Tal qual a Recorrente não se incumbiu de demonstrar o erro praticado, face ao deslocamento das competências das notas fiscais que pretendeu tomar crédito, também não se desincumbiu de demonstrar que houve o desembolso financeiro pela aquisição (quicá através de um conta corrente), lastreado pelas notas fiscais emitidas, bem como que houve por parte do produtor (fornecedor da energia) o devido recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS, devidas na operação, fatores relevantes para sustentar que o comprador faz jus a tomada de crédito.

Destaco ainda que, tratando-se de Despacho Decisório, em razão de pedido de compensação, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar de forma inequívoca o seu direito creditório, nos termos do artigo 373<sup>1</sup> do Código de Processo Civil de 2015

Nesse sentido, mantenho as glosas sobre energia elétrica.

### **Rateio de Créditos**

O presente tópico trata dos percentuais de rateio utilizado pela recorrente entre mercado interno e mercado externo, sendo afirmado pela DRJ que a fiscalização excluiu a receita com venda de óleo diesel e gasolina da apuração do percentual das receitas tributadas no mercado interno e das não tributadas, pois estando sujeitos à incidência monofásica, sob o

---

<sup>1</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

argumento de que tais produtos não geram créditos na revenda. Vejamos os destaques:

Vê-se, pois, que a Fiscalização não promoveu qualquer alteração nos percentuais de rateio entre mercado interno e mercado externo pelo contribuinte apurados, tendo a modificação se dado exclusivamente no bojo do mercado interno, em que as vendas de gasolina e de óleo diesel foram excluídas do rateio.

Trata-se de informação que se mostra ratificada pelo que consta do Anexo I – Apurações, senão vejamos: (...)

Importante ainda se destacar que os percentuais de rateio no mercado externo a serem considerados no presente julgado serão obtidos por dedução dos percentuais de rateio no mercado interno constantes do demonstrativo supra, o que se dará mediante a aplicação da seguinte fórmula:

- $\text{percentual rateio mercado externo} = 1 - \text{percentual rateio mercado interno}$

Portanto, como o que se tem no presente processo é um Pedido de Ressarcimento do PIS/Pasep Não Cumulativo Exportação, inaplicável se mostra a contradita formulada pela Defendente, consistente em um alegado cabimento da receita da venda dos combustíveis no rateio entre as receitas tributadas e não tributadas no mercado interno, medida essa com aptidão para afetar o valor do PIS/Pasep Não Cumulativo Mercado Interno, além dos valores lançados nos autos de infração do PIS/Cofins, matérias que não se fazem presentes no processo ora julgado.

Segue a título ilustrativo ementa de julgado efetuado pelo CARF, concernente a processo que trata de autos de infração do PIS e da Cofins deste mesmo contribuinte, em que referido Órgão Julgador teve por correto o procedimento fiscal: *Acórdão CARF n.º 3401-006.851 de 21/08/2019*

Sobre o tema o Recurso Voluntário traz os seguintes argumentos:

Segundo o artigo 3º, §§ 7º e 8º da Lei n. 10.637/2002, quanto à apuração dos créditos de PIS, com a mesma redação para o Cofins, na lei 10.833/2003.

temos:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei n.º 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Assim, fácil perceber que a lei não prevê a exclusão da receita decorrente da venda de bens com incidência monofásica.

Ao contrário, as receitas que não se submetem ao regime não-cumulativo são aquelas descritas, especialmente, nos artigos 8º (PIS) e 10 (COFINS), quedando-se no regime cumulativo.

A venda com alíquota zero, mesmo nas hipóteses de incidência monofásica, não é sinônimo de pessoa jurídica excluída do regime não cumulativo e sem direito ao crédito que se concede a esta forma de apuração, consoante Soluções de Consulta da DRFB, como é o caso da Solução de Consulta n.º 239 de 06 de dezembro de 2012.

Assim, não resta dúvida quanto a improcedência da revisão do rateio proporcional da receita no mercado interno realizado pela fiscalização e mantido pela decisão recorrida, ao excluir da receita os valores decorrentes de operações monofásicas, especialmente, óleo diesel e gasolina.

Muito embora a decisão *a quo*, tenha trago precedente do CARF, na busca de ratificar sua *ratio decidendi*, citando o Acórdão n.º **3401-006.851**, de relatoria do ilustre Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, venho com todas as vênias duplamente discordar dos ilustres julgadores.

De fato, claro é a interpretação que se extrai das leis de regência, Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição ao PIS e à COFINS, de que somente em relação a uma parte de suas receitas, os créditos serão apurados, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Em tais casos, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, por um dos seguintes métodos: (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos, integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Contudo, a questão posta trata da hipótese em que o Contribuinte, apenas ao regime não-cumulativo, comercializa produtos não-sujeitos ao pagamento das contribuições – alíquota zero (produtos monofásicos). Qual deveria ser o valor da base de cálculo para fins de apropriação de créditos no regime não-cumulativo no rateio proporcional? Em outras palavras, as receitas de vendas de mercadorias não-tributadas (alíquota zero, derivadas da incidência monofásica) devem ser computadas para fins de rateio proporcional?

Entendendo pela impossibilidade de apropriação dos créditos em relação à proporção das receitas sujeitas à alíquota zero, dado serem produtos com incidência monofásica (vendas de gasolina e de óleo diesel), entendeu a Autoridade Fiscal, assim como a DRJ, que essas receitas não integrariam o somatório das receitas não-cumulativas no mercado interno, para fins de rateio proporcional a ser aplicada aos custos e

despesas comuns, desta forma manteve-se a revisão do rateio proporcional.

Imperioso consignar que o princípio constitucional da não cumulatividade é invariável quanto ao tratamento da plurifasia, a fim de evitar a tributação em cascata. No que pertine à base de cálculo do PIS e da COFINS, o § 12, do art. 195, da CF/88, determina a competência para instituir o regime de não cumulatividade conforme o setor de atividade econômica. Não disciplina a forma a ser adotada.

Tal sistemática somente veio a existir em nosso ordenamento jurídico em 2002 e 2003, conforme disposto no art. 3º, da Lei nº 10.637/02 (PIS) e da Lei nº 10.833/03 (COFINS) e art. 15, da Lei nº 10.865/04, na forma de apropriação de créditos sobre a receita bruta apurada.

O regime de tributação monofásica ou concentrada de recolhimento do PIS e da COFINS tem por premissa unificar em uma só alíquota o valor das contribuições que o legislador admite, por presunção, que seria uma média da arrecadação da cadeia plurifásica, com atribuição de alíquota-zero para as etapas seguintes. Vê-se que aplicada a incidência monofásica, não se elimina a continuidade da cadeia plurifásica, razão porque, em obediência ao princípio da não cumulatividade, as receitas decorrentes das vendas tributadas à alíquota zero na sistemática não-cumulativa, deve compor a base de cálculo para fins de creditamento na forma do rateio proporcional.

Fazendo jus ao *modus operandi* utilizado, onde os precedentes são sempre bem vindos para corroborar a forma com que o julgador entende como correta, faço das minhas razões de decidir o que foi de argumentações da ilustre Conselheira – Relatora Dra. Renata da Silveira Bilhim, no Acórdão nº **3402-007.927**, julgado em sessão realizada em dezembro de 2020, onde por unanimidade de votos, a turma reconheceu o recurso voluntário para que sejam reconhecidas as receitas tributadas à alíquota zero no cômputo do percentual de rateio proporcional, no tocante a receita da não-cumulatividade, para a apuração do crédito atinente às despesas com energia elétrica. De onde extraio excertos que entendo serem pertinentes ao deslinde do ponto aqui guerreado:

(...)

Entendo, portanto, que a legislação de regência não limitou a natureza da receita obtida no regime não cumulativo para fins de apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns. **A lei fala que no rateio proporcional aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.**

A receita derivada da comercialização do óleo diesel e gasolina, sujeita à incidência monofásica, no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, gera a incidência à alíquota zero. Existe incidência, só não há pagamento porque o fator multiplicador é zero, derivado da escolha pelo regime monofásico como técnica

de arrecadação. **Logo, faz parte da base de cálculo do rateio proporcional acima referenciado, em obediência ao princípio da não cumulatividade.**

**O que se veda expressamente é o crédito derivado de aquisições não tributadas e não quando na saída, em razão da aplicação da alíquota zero (incidência monofásica), não há pagamento, a menos que houvesse alguma vedação legal, o que não é o caso.**

Nesse ponto, destaco a **Solução de Divergência COSIT nº 3**, de 09 de maio de 2016, cuja ementa abaixo transcrevo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.**

**Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.**

Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.**

**Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.**

Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17.

Fica reformada a Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 2009. (grifou-se)

Desta forma, a RFB entendeu que é permitida a inclusão das receitas auferidas com a revenda de produtos monofásicos, tributadas à alíquota zero, no somatório das receitas não-cumulativas para fins do rateio proporcional, com vistas à obtenção da base de cálculo dos créditos calculados sobre as despesas comuns, vinculadas às receitas cumulativas e não-cumulativas.

(...)

Especificamente em relação a estas argumentações reproduzidas, que acompanho seguindo as mesmas razões de decidir, visto que a legislação não deixa dúvidas acerca da possibilidade de inclusão como venda não-tributada a revenda de óleo diesel e gasolina.

Assim concordo com a ora Recorrente de que “a venda com alíquota zero, mesmo nas hipóteses de incidência monofásica, não é sinônimo de pessoa jurídica excluída do regime não cumulativo”.

Entendo que adotar tal racional, não significa dizer que esta autorizada a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens no regime monofásico, contrariando “em parte” os argumentos complementares do citado acórdão, até porque o próprio STJ no REsp nº 1894741/RS<sup>2</sup> firmou as seguintes teses:

- É vedada a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica (artigos 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).
- O benefício instituído no artigo 17 da Lei 11.033/2004 não se restringe às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto.
- O artigo 17 da Lei 11.033/2004 diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor; portanto, não permite a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelo artigo 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.
- Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa, que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.
- O artigo 17 da Lei 11.033/2004 apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica.

---

<sup>2</sup> Até o julgamento deste processo este REsp encontra-se “Conclusos para decisão ao(à) Ministro(a) VICE-PRESIDENTE DO STJ (Relator) – 08/03/2023”

Frisa-se que o que se esta a deferir nesta controvérsia é a possibilidade de inclusão das receitas com as revendas não-tributada de óleo diesel e gasolina, sob pena de subtrair sensivelmente os percentuais destinados. Assim, não esta a comprometer a arrecadação da cadeia, nem colocando em risco a administração tributária, quer seja pelo princípio da eficiência da administração pública, quer seja pelo objetivo da neutralidade econômica, componente principal do princípio da não cumulatividade.

Portanto dou provimento ao Recurso Voluntário nesse item, para que seja restabelecido a forma com que a Defendente operou o rateio, no que refere a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

#### **7.4 - Despesas com locação.**

As despesas de locação de que trata esse tópico, foram justificadas como os agenciamentos de publicidades, aluguel de palco, artefatos de tapeçaria, áudio e vídeo, bebidas, circo e marionetes, plantas de flores, condomínio, filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, funerária, gelo e hotel. A negativa de crédito foi feita com base na ausência de ligação dessas despesas com a atividade econômica da empresa, entendida pela Autoridade Fiscal bem pela DRJ, como sendo aquela intrínseca ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Vejamos o posicionamento da DRJ:

(...)

No que se refere à Manifestante, limitou-se a registrar que “Diante da noção ampla de insumo e própria imposição constitucional da não-cumulatividade, há de se reconhecer o direito ao crédito em tais hipóteses”.

Todavia, já foi demonstrado no presente voto que a “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” deve ser entendida como aquela circunscrita “ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica”, de forma a não contemplar as atividades administrativas, jurídicas e contábeis, dentre outras, conforme reiteradamente citado no presente voto.

Assim, correto se mostrou o procedimento fiscal, ao promover as glosas especificadas no item 7.4 – não é locação.

A recorrente destaca em seu Recurso que:

Nesse tópico, a decisão nega os créditos, diante das seguintes razões: “Por outro lado, não foram admitidos “os agenciamentos de publicidades, aluguel de palco, artefatos de tapeçaria, áudio e vídeo, bebidas, circo e marionetes, plantas de flores, condomínio, corretagem de aluguel de imóveis, eventos com filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, funerária, gelo, hotel”, procedimento que foi adotado em razão de o Agente Fiscal entender que tais pagamentos não estão ligados à atividade da empresa.”

No caso, deve ser adotado o conceito amplo de insumo, notadamente quanto a alugueis necessários à sua atividade, como publicidades, tapeçaria, filmagens de seus produtos, despesas com seus funcionários, como hotel, dentre outros.

O julgado, ora combatido, andou bem, na medida em que, de fato não se pode considerar toda e qualquer despesa como insumo, ainda que se adote um conceito mais amplo, conforme tem ocorrido neste colegiado, desde que transitou em julgado o citado REsp do STJ. As despesas acima elencadas não guardam qualquer relação com as atividades fins da empresa, menos ainda no seu processo de produção, sequer podem ser consideradas essenciais e relevantes.

Nesse sentido, nego provimento ao Recurso Voluntário Nesse tópico, por total ausência de relação entre as despesas e as atividades econômica e operacional da empresa.

### **Juros sobre a multa e juros SELIC**

Sobre o tema o Recurso Voluntário trata da impossibilidade de calcular juros sobre multa e contesta a taxa utilizada pela fiscalização, vejamos:

(...)

Não há fundamento legal, portanto, para aplicar juros sobre a multa de ofício lavrada e assim resta improcedente a multa de ofício lavrada pelo seu caráter confiscatório, bem como pela impossibilidade de se aplicar juros sobre ela. (...)

Não assiste razão a recorrente em seus argumentos visto que a aplicação de juros de mora decorre de previsão legal, conforme bem delineado no acórdão recorrido. A justificativa se encontra na própria lei citada pelo contribuinte, ou seja, a taxa aplicada pelo artigo 161 do CTN<sup>3</sup>.

Nesse sentido é o entendimento exposto no acórdão n.º **9303005.843**, de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que por maioria decidiu que os juros de mora incidam sobre multa de ofício, fundamentando com as seguintes razões:

(...)

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/1998 a 28/02/1998, 01/05/1998 a 31/05/1998, 01/12/1998 a 31/12/1998, 01/01/1999 a 30/06/1999, 01/08/1999 a 30/09/1999, 01/12/1999 a 31/08/2001, 01/10/2001 a 31/12/2001, 01/02/2002 a 31/12/2002

#### **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

---

<sup>3</sup> Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A norma geral, estabelecida no art. 161 do Código Tributário Nacional, dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A par dessa norma geral, para não deixar margem à dúvida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que transcrevo abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nesse sentido, tem-se que incide juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.

Outrossim, sobre o assunto há entendimento consolidado no CARF quanto a devida aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme se verifica a seguir:

#### **Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Há ainda que considerar a súmula CARF nº 4 que trata da taxa a ser aplicada, vejamos:

#### **Súmula CARF nº 4**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por fim, destaca-se ainda, a obrigatoriedade de observância das súmulas vinculantes do CARF pelos julgadores, sob pena de perda do mandato, conforme consta no Regimento Interno da Instituição, vejamos:

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

Sendo essas as razões, nego provimento ao Recurso Voluntário no ponto em que recorre da aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Diante dessas razões nego provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

Diante do exposto conheço do Recurso Voluntário e dou parcial provimento para reverter as glosas, desde que os dispêndios estejam devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, sobre as despesas com:

(i) Centro de Custo não ligado a produção (7.1.2), nas seguintes rubricas: captação e tratamento de água; remoção de resíduos industriais; itens análises laboratoriais, serviços de manutenção agrícola e industrial, balança de cana e armazém;

(ii) Embalagens Big Pallets e Containers (7.2.3);

(iii) Frete entre estabelecimentos da empresa;

(iv) Rateio de Créditos para que seja restabelecido a forma com que a Defendente operou o rateio, quer seja a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerando as receitas com as vendas de gasolina e de óleo diesel, não-tributadas (alíquota zero, derivadas da incidência monofásica).

## Voto Vencedor

Quanto aos créditos referentes a despesas portuárias relacionadas à movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

A despeito do brilhantismo do voto apresentado pelo Conselheiro Márcio Robson Costa, discordo da conclusão de que tais reflexões sejam aplicáveis ao caso concreto, **no que diz respeito unicamente à análise das Despesas Portuárias**, em razão dos motivos que passo a expor a seguir.

Em que pese a argumentação da recorrente de que despesas portuárias estariam abrangidas não só pelo art. 3º, inciso II, mas também (de forma ampliativa), com base no IX do art. 3, das leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não há como negar que **mesmo com a utilização do conceito mais abrangente de insumo, tais despesas não são passíveis de serem entendidas como tal.**

As despesas portuárias estão em uma etapa fora da produção e por isso não são passíveis de creditamento. As despesas portuárias relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas estão contempladas pelo inciso II do artigo 3º das normas que tratam do conceito de insumo na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins. Não há como equiparar tais operações ao dispêndio com "armazenagem de mercadoria", muito menos com um encargo com "frete na operação de venda", quando o encargo for do vendedor, como propõe o recorrente.

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

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

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 ou com vendas e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

Os serviços portuários, relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas 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 este 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 n.º 11065.001185/2009-88. Acórdão n.º 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 n.º 10314.720217/2017-14 . Acórdão n.º 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 n.º 10640.907381/2016-43. Acórdão n.º 3402-007.175, de 17/12/2019.**  
**Relatora:** Conselheira Cynthia Elena de Campos

Desta forma, não há como se considerar insumo gerador de crédito da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nos casos em que **tais dispêndios incorreram em atividades outras que não a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte**. Ademais, **além das referidas despesas ocorrerem após a finalização do processo produtivo, não são essenciais ou mesmo relevantes a este**.

No caso em tela, as despesas portuárias não estavam circunscritos ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, da empresa. Assim, não podem ser considerados insumos as despesas incorridas no processo de venda das mercadorias produzidas. Tendo em conta que despesas portuárias se manifestam em uma etapa que ocorre após a produção de bens da Recorrente, correta a manutenção da glosa.

Por tais fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, no que diz respeito às despesas portuárias, relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas.

## 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, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) para reverter as glosas de créditos referentes a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, em relação a (I.1) captação e tratamento de água, remoção de resíduos industriais, análises laboratoriais e balança de cana e (I.2) serviços de manutenção agrícola e industrial e armazém, aquisições de embalagens Big Pallets e contêineres e dispêndios com fretes de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica; II) para manter a glosa de créditos referentes a despesas portuárias relacionadas à movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas e (III) para restabelecer o rateio de créditos da forma operada pelo Recorrente quanto à relação percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerando as receitas com as vendas de gasolina e de óleo diesel não tributadas (alíquota zero, derivada da incidência monofásica); e (IV) para manter a glosa de créditos decorrentes de despesas com energia e locação, bem como para manter a exigência de juros sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator