



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



**Processo nº** 10880.980202/2011-85  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-010.780 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de agosto de 2021  
**Recorrente** ADRAM S A INDUSTRIA E COMERCIO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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.

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.

Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

A transferência de insumos entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, pois integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Nos pedidos de ressarcimento, restituição e compensação, pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, colacionando documentos e argumentos para demonstrar seu processo produtivo para fins de identificar em que momento ou etapa da produção determinado insumo (bem ou serviço) é utilizado para fins de comprovar sua essencialidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário para na parte conhecida dar parcial provimento, revertendo as glosas de créditos apurados sobre despesas com ácido clorídrico, fretes de insumos entre estabelecimentos e fretes na compra de insumos, bem dos créditos apurados como ativo imobilizado relacionados com as empilhadeiras.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Juciléia de Souza Lima, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior. Ausentes(s) o conselheiro(a) José Adão Vitorino de Moraes.

## Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER), com diversas compensações vinculadas, para aproveitamento de crédito de PIS acumulado ao final do trimestre 4º trimestre de 2006, no montante de R\$ 84.164,58 (oitenta e quatro mil, cento e sessenta e quatro reais e cinquenta e oito centavos), vinculados a receitas no mercado interno não tributadas, com fundamento na Lei nº 11.033/2004, art. 17.

Conforme relatório fiscal e despacho decisório, fls. 291-307, a análise dos créditos recebeu tratamento manual, procedimento no bojo da qual foram realizadas intimações para apresentação de vasta documentação e demonstrativos de apuração de crédito para a auditoria de dos 2º, 3º e 4º trimestre de 2006.

Ao final da fiscalização, a autoridade administrativa realizou diversos ajustes na base de cálculo dos créditos, glosas em razão de notas fiscais compreendidas em outros períodos, realizando também glosas de crédito em razão do conceito de insumos baseado na Instrução Normativa SRF n. 404/2004 e n. 237/2002, admitindo como insumos apenas os gastos com bens e serviços direta e efetivamente utilizados na prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Nesta linha, proferiu decisão pelo não reconhecimento dos créditos pleiteados, não homologando as compensações e indeferindo o ressarcimento, conforme síntese a seguir:

- a) **Bens utilizados como insumos:** a fiscalização reconheceu como insumo diversos gastos apresentados pela contribuinte, como Briquetes, Cavacos de Pinus, Papel Kraft etc. (lista em fls. 176-182) por entender que estão relacionados com a fabricação dos produtos ou das embalagens, mas realizou a glosa de créditos calculados sobre diversas despesas, como combustíveis de veículo, ácido clorídrico utilizado na limpeza etc. (lista em fls. 183-184), por entender que não configuravam insumos;

- b) **Bens utilizados como insumos:** a fiscalização detectou que parte dos insumos foi adquirido de pessoas físicas ou cooperativas, refazendo o cálculo dos créditos com base na sistemática do crédito presumido da Lei n. 10.925/2004 (a contribuinte tinha apurado o crédito integral). Os créditos classificados como créditos presumidos da agroindústria foram excluídos dos PER/DCOMPs, sob o argumento que não podem ser utilizados para ressarcimento ou compensação;
- c) **Serviços utilizados como insumos:** nenhum dos serviços relacionados pela contribuinte foi considerado insumo, sendo todos glosados pela fiscalização. Serviços de Manutenção Elétrica, Assistência Técnica, etc. conforme lista de fls. 185-186;
- d) **Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda:** as despesas de frete só podem gerar direito ao crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS Não-Cumulativos quando vinculadas às operações de venda, conforme art. 3º, IX da Lei n.º 10.833/2003. Foram glosados todos os valores cujo remetente e destinatário eram a própria ADRAM, quaisquer que fossem os estabelecimentos remetentes, ou cujo remetente não fosse a ADRAM. (fls. 243-263);
- e) **Sobre Bens do Ativo Imobilizado:** a legislação é clara ao determinar o aproveitamento de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda. Os bens que não estejam diretamente ligados à produção de bens e serviços não foram considerados no cálculo dos créditos. Foram glosados os encargos de depreciação dos bens relacionados às fls. 267 - 276, tais como: equipamentos de informática, empilhadeira, baú frigorífico, pá carregadeira case, estrutura para plansifters, condicionador de ar, caminhão Volkswagen etc, que não são utilizados na produção de bens;
- f) **Outras operações de crédito:** a fiscalização glosou tais despesas por ausência de permissão legal (serviço de comissões sobre vendas, serviço de rádio divulgação, serviço de manutenção de veículos, serviço de assessoria em saúde e segurança, serviço de cobrança, serviço de advocacia, dentre outros).

Para sintetizar a controvérsia, adoto o relatório da r. decisão de piso:

O presente processo trata da análise de Pedido de Ressarcimento (PER) n.º 24024.63371.190309.1.5.10-1791, retificador do PER n.º 01266.32283.310107.1.1.10-2028, referente ao 4o trimestre de 2006, no montante de R\$ 84.164,58 (oitenta e quatro mil, cento e sessenta e quatro reais e cinquenta e oito centavos), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), apurada sob o regime não-cumulativo, vinculada a Receitas no Mercado Interno não tributadas, com fundamento na Lei n.º 10.637/2002 (fls. 10/13).

O Interessado pretende utilizar o referido crédito para liquidar débitos referentes a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme Declarações de Compensação (DCOMP) n.º 02397.63348.300408.13.10-1760, 29166.86475.101110.1.7.10-7905 e 36008.45888.250313.1.3.10-2000 (fls. 06/09; 14/21).

Cabe observar que todas as mídias apresentadas contendo os arquivos digitais solicitados encontram-se no processo físico n.º 12585.000025/2013-91.

Consoante Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) do período analisado (fls. 92/175), o interessado possui receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e receita da exportação de mercadorias, e obteve créditos com as seguintes origens:

Bens utilizados como insumos;

Serviços utilizados como insumos;

Despesas de energia elétrica;

Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;

Bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição);

Outras operações com direito a crédito;

Crédito presumido - atividades agroindustriais à alíquota de 0,5775%.

Da análise dos créditos apurados em relação a esses itens foram feitas as seguintes considerações:

? Bens Utilizados Como Insumos:

De acordo com a legislação pertinente (art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, e as disposições contidas nos art. 66, §5º, da IN SRF n.º 247/2002 e no art. 8º, §4º, da IN SRF n.º 404/2004), e de acordo com a documentação apresentada, as aquisições de bens utilizados como insumo que dão direito ao crédito encontram-se relacionados na TABELA I, às folhas 176/182, e os que foram glosados, por não gerarem direito a qualquer tipo de crédito encontram-se relacionados na TABELA II, às folhas 183/184. Os bens que geram crédito presumido serão explicitados na análise da rubrica apropriada.

? Serviços Utilizados Como Insumos:

De acordo com a legislação pertinente (art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, e as disposições contidas nos art. 66, §5º, da IN SRF n.º 247/2002 e no art. 8º, §4º, da IN SRF n.º 404/2004), e de acordo com a documentação apresentada, nenhum dos serviços relacionados, em quaisquer meses, enquadram-se como serviços utilizados como insumos, conforme pode ser verificado na Tabela III (fls. 183/184), sendo, por isso, excluídos do cálculo do crédito.

? Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda:

As despesas de frete só podem gerar direito ao crédito de PIS e COFINS vinculado às operações de venda quando estão de acordo com o art. 3º, IX da Lei n.º 10.833/2003 (COFINS), que também se aplica à Contribuição para o PIS por força do seu art. 15, II. Assim foram considerados apenas os fretes contratados em operações em que o interessado (matriz e filiais) constava como remetente e tinham como destinatário outras empresas TABELA IV (fls. 187/242). Foram glosados todos os valores cujo remetente e destinatário eram o próprio interessado, quaisquer que fossem os estabelecimentos remetentes, ou cujo remetente não fosse o interessado, TABELA V (fls. 243/263).

? Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)

De acordo com a legislação pertinente, apenas os bens do ativo imobilizado que estão diretamente ligados à produção de bens e serviços podem ser considerados no cálculo dos créditos a serem aproveitados no sistema de não-cumulatividade.

A partir das listagens apresentadas foi constatado que somente alguns itens do demonstrativo do ativo imobilizado são efetivamente utilizados na produção de bens e podem ser considerados na apuração dos créditos – TABELA VI (fls. 264/266). Não é o caso dos bens relacionados na TABELA VII, às fls. 267/276 (empilhadeira, baú frigorífico, pá carregadeira case, estrutura para plansifters, condicionador de ar, caminhão Volkswagen) que em consequência, foram glosados seus encargos de depreciação.

? Outras Operações com Direito a Crédito Não há previsão legal para apuração de crédito na ocorrência das operações informadas nas planilhas enviadas pelo contribuinte para este item, sendo assim, estes valores foram glosados. Para citar alguns dos serviços informados, têm-se os valores pagos relativamente a serviço de comissões sobre vendas, serviço de rádio divulgação, serviço de manutenção de veículos, serviço de assessoria em saúde e segurança, serviço de exportação, serviço de advocacia, conforme demonstrado na TABELA VIII (fls. 277/281).

? Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais A empresa é produtora de mercadorias classificadas nos capítulos 10, 11 e 23, e, assim sendo, o crédito presumido deve ser calculado com base no inciso III, do parágrafo 3º, do art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004 vigente à época, na forma estabelecida no art. 8º, caput e § 1º, inciso II, da IN SRF n.º 660/2006, conforme demonstrado na TABELA IX às fls. 282/290.

Da Apuração do Crédito No mês de outubro, não foi considerado o saldo de crédito de meses anteriores Informados pelo contribuinte no DICON para este mês, no valor de R\$ 393.138,31 (trezentos e noventa e três mil, cento e trinta e oito reais e trinta e um centavos), pois o saldo do período anterior foi solicitado no Pedido de Ressarcimento retificador n.º 33966.77230.190309.1.5.10-839S.

Além disso, a empresa NUTRIMIL ALIMENTOS LTDA. enviou o PER n.º 05217.50838.270207.1.1.10-5372, em que Informava créditos oriundos da empresa ora em análise no montante de R\$ 3.070,75 (três mil e setenta reais e setenta e cinco centavos).

E por toda análise efetuada, chegou-se à conclusão de que não há valor passível de ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS apurada sob o regime não-cumulativo sobre as receitas não tributadas no mercado interno, no 4º trimestre de 2006.

Assim, a DERAT/SP decidiu indeferir o pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, não homologar as declarações de compensação a ele vinculadas.

#### Da MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE:

Cientificado do Despacho Decisório em 25/04/2013, o interessado, por intermédio de seu representante, apresenta tempestivamente, em 27/05/2013 (segunda-feira), Manifestação de Inconformidade (fls. 344 a 353), na qual, resumidamente:

Afirma ser equivocada a glosa sobre os créditos integrais calculados sobre:

as aquisições de bens utilizados como insumos adquiridos de pessoas jurídicas cooperativas. As aquisições de insumos perante as Cooperativas (pessoas jurídicas) dão direito ao crédito integral do PIS e da COFINS. Estes insumos somente dariam direito ao crédito presumido, caso fossem adquiridos ao abrigo da suspensão, o que de fato não ocorreu, logo as aquisições de cooperativa efetuadas no período em tela dão direito a crédito integral de PIS e COFINS, por estarem sujeitas ao pagamento da contribuição

nos termos do inciso "II" do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, (contrário sensu), que somente veda o crédito do PIS e da COFINS no caso de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das ditas Contribuições.

São também equivocadas todas as outras glosas de créditos conforme efetuadas pela fiscalização, pois como bem já esclareceu o CARF a legislação para definição de serviços utilizados como insumos "intrínsecos à atividade" deve ser a do imposto de renda, especificamente o artigo 290 do RIR. Sem falar que dentre os serviços utilizados como insumo se encontram também os fretes, que como é sabido, os mesmos são aceitos, sem qualquer discussão, como insumos.

Todos os outros gastos, despesas e outras operações também se enquadram conforme o disposto no artigo 290 do RIR.

Cita uma ementa de decisão do judiciário nesse sentido.

E segue afirmando que, como se depreende do supracitado texto todos os gastos pagos a pessoa jurídica referentes a produtos ou serviços que diretamente se refiram ao funcionamento da usina/fábrica são na ótica do PIS e da COFINS insumos, neste ponto se diferenciando do IPI. Note-se que não exige mais o desgaste direto com o produto industrializado.

Ante ao exposto, todos os valores glosados, constantes nos supracitados itens: (I) bens utilizados como insumos adquiridos de pessoas jurídicas cooperativas, (II) serviços utilizados como insumos, (III) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, (IV) sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição), (V) outras operações com direito a crédito, devem por justiça ser restabelecidos.

Enfatiza que embora a legislação sobre o PIS e a COFINS utilize a legislação do IPI e do IR como legislação subsidiária, o regime da não cumulatividade destas contribuições é próprio.

Não se pode simplesmente comparar os créditos presumidos do IPI com a não cumulatividade do regime do PIS e a COFINS. A não-cumulatividade visa tributar o processo produtivo por etapas, ou seja. se em uma fase do processo produtivo houve tributação, esta será descontada da fase seguinte e assim sucessivamente.

Para se obter a essência desse processo não se pode restringir o crédito pago nas fases anteriores da produção, sob pena de macular o que se propõe e aumentar a carga tributária sem amparo na lei. Por outro lado, o direito ao ressarcimento dos créditos relativo às receitas não tributadas no mercado interno e de exportação foi o mecanismo encontrado pelo legislador para dar guarida a Imunidade às contribuições destas receitas, sendo que a vedação ao crédito é uma violação à própria Constituição.

Ante o exposto requer o recebimento da presente Manifestação de Inconformidade, e seu provimento para afastar as glosas contestadas, recompondo o crédito conforme o pedido do contribuinte e homologando as Declarações de Compensação vinculadas ao presente processo. Requer também a suspensão da exigibilidade das compensações vinculadas ao presente processo até decisão definitiva do mesmo.

Em 03/04/2018 o presente processo foi encaminhado à DRJ/Rio de Janeiro/RJ para julgamento.

Em 04/10/2018, a 16ª Turma da DRJ/RJO proferiu o Acórdão 12-102.603, fls. 372-380, para julgar improcedente a impugnação:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

#### AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS DE PRODUTORES RURAIS

Sobre aquisições de bens de cooperativas não sujeitos pagamento da contribuição é possível apurar crédito presumido nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

#### INSUMOS

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS os bens e serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo, nos termos da legislação específica, a qual, ainda que considerada ilegal pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, só pode ser afastada em sede de DRJ a partir de manifestação do Procurador Geral da Fazenda Nacional.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

#### INCONSTITUCIONALIDADE, ILEGALIDADE

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Notificada da r. decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, fls. 389-410, para apresentar os argumentos conforme síntese abaixo:

- Nulidade da decisão por vício de fundamentação, diante da publicação, em 01/10/2018, da Nota Técnica Explicativa SEI nº 63/2018, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com o objetivo de formalizar a orientação quanto à aplicação dos critérios definidos pela mencionada decisão do STJ no RESP 1.221.170/PR;

- A aludida Nota Técnica foi publicada em 01/10/2018 e o r. acórdão foi lavrado em 04/10/2018, portanto, quando já estava em vigor a Nota Técnica;

- Repisou os argumentos sobre os créditos oriundos de aquisições de Cooperativas de Produtores Rurais;

- Sustentou que nas notas fiscais de compra de grãos de Cooperativas não há informação de que os produtos estão com suspensão, devendo ser aplicado o crédito integral;

- Sustenta que as cooperativas são pessoas jurídicas regulares, não sendo aplicável as regras de restrição ao aproveitamento do crédito integral das contribuições, corroborando para tal entendimento o fato de que não há qualquer apontamento nas notas fiscais anexas acerca de suspensão ou não cobrança de PIS e COFINS conforme art. 2º, IN SRF 660/2006;

- Quanto às glosas de créditos, insurge-se contra as Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, sustentando o conceito de essencialidade e relevância, nos termos do REsp n.

1.221.170-PR, julgado em sede de recursos repetitivos, conforme argumentos que serão trazidos no voto.

É a síntese do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos da legislação, passando ao estabelecimento dos pontos controvertidos para a análise da causa. A fiscalização analisou a documentação da Recorrente e, como conclusão realizou os seguintes ajustes e glosas:

### **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:**

1 – Parte dos créditos foi identificada como decorrente de aquisições de produtos adquiridos que se sujeitam à apuração do crédito presumido, nos termos do artigo 8º da Lei n. 10/925/2004.

Por se tratar de créditos presumidos da agroindústria, a fiscalização excluir tais créditos do PER/DCOMP sob o argumento de que não há autorização legal para o ressarcimento ou compensação.

2 – Quanto aos demais bens, concluiu que algumas despesas não estavam relacionadas com o processo produtivo, como combustíveis de veículo, ácido clorídrico utilizado na limpeza etc. (lista em fls. 183-184), realizando as glosas.

### **SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

3 – Com fundamento na Instrução Normativa SRF 404/2004 e 237/2002, a fiscalização glosou todos os créditos apurados sobre despesas com prestação de serviços por serem desvinculados do processo produtivo.

A partir da tabela de tais serviços juntadas em fls. 185-186, pode-se destacar alguns exemplos, como assistência técnica e manutenção elétrica.

### **DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA**

4 – Foram glosados todos os valores de frete que não estavam relacionados com a venda dos produtos acabados. Quando remetente e destinatário eram a própria ADRAM (frete interno de insumos ou produtos acabados); Quaisquer que fossem os estabelecimentos remetentes ou cujo remetente não fosse a ADRAM (frete de insumos). (fls. 243-263).

### **SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

5 – Os bens que não estejam diretamente ligados à produção de bens e serviços não foram considerados no cálculo dos créditos. Foram glosados os encargos de depreciação dos bens relacionados às fls. 267 - 276, tais como: equipamentos de informática, empilhadeira, baú

frigorífico, pá carregadeira case, estrutura para plansifters, condicionador de ar, caminhão Volkswagen etc, que não são utilizados na produção de bens;

### OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

6 – A fiscalização glosou tais despesas por ausência de permissão legal (serviço de comissões sobre vendas, serviço de rádio divulgação, serviço de manutenção de veículos, serviço de assessoria em saúde e segurança, serviço de cobrança, serviço de advocacia, dentre outros.

PRELIMINARMENTE, a Recorrente sustenta nulidade da r. decisão guerreada por falta de fundamentação, argumentando que a d. DRJ adotou o conceito restrito de insumos das INs 247/2002 e 404/2004, alinhado ao IPI, mesmo já tendo ocorrido o julgado do STJ sobre o tema em sede de recursos repetitivos e 03 dias depois de a Procuradoria da Fazenda Nacional ter editado a Nota Técnica Explicativa SEI n.º 63/2018, dispensando a Procuradoria de apresentar recursos sobre o assunto.

Creio que não seja caso de nulidade, muito menos por falta de fundamentação. Isso porque consta da r. decisão recorrida o conceito de insumos adotado, explicando manter o entendimento da RFB sobre o tema, a despeito de a situação ter sido resolvida pelo STJ, que julgou ilegal isas INs 247/2002 e 404/2004.

Assim, apesar desse entendimento jurisprudencial, sustentou que o conceito de insumo para fins de PIS e COFINS deve ser restrito. O fato de ter afirmado não existir uma Nota Técnica da PGFN nos termos da Lei n. 10.522/2002 representa um erro que não implica em nulidade, mas, sim, em reforma do julgado, se for o caso.

Afasto os argumentos de nulidade. Passo à análise do mérito

### CONCEITO DE INSUMOS

A fiscalização realizou intimações para apresentação de documentos e relação dos bens e serviços utilizados como insumos, demonstrativo de crédito presumido, memórias de cálculo, notas fiscais, dentre outros.

**Toda documentação foi auditada e conferida pela fiscalização, analisando cada item para fins de constatar se a despesa incorrida pode compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, analisando se tal dispêndio corresponde ao conceito de insumos previsto no artigo 3º, II da Lei n. 10.833/2003 e Lei n. 10.637/2002, reconhecendo a legitimidade de diversas rubricas escrituradas como crédito de PIS e COFINS, mas glosando outras.**

O conceito de insumos adotado pela fiscalização estava alinhado com a IN SRF n.º 404/2004 e 237/2002, vinculando-se à concepção de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e prestação de serviços utilizados na produção, devendo-se integrar ao produto final ou ser utilizado diretamente no produto produzido.

Assim, não houve divergência quanto às bases de cálculo, pois as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a

matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

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

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004**, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável **do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não **indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.**  
(grifei)

Assim, quando a ementa, ou a tese fixada por ser um recurso repetitivo, afirma que o critério da essencialidade ou relevância de determinado gasto para o desenvolvimento da **atividade econômica** desempenhada pelo Contribuinte, deve-se vincular o termo "atividade econômica" para a **atividade produtiva e prestação de serviços** (própria Ministra Regina Helena Costa menciona este quesito em suas razões de decidir).

Caso contrário, qualquer despesa que seja essencial para o desenvolvimento da atividade econômica (genericamente falando), como despesas para o setor administrativo ou comercial, por exemplo, seriam considerados insumos, transmutando novamente o conceito e levando a discussão para o conceito de despesa operacional (necessária) aplicada ao IRPJ.

O Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de "teste de subtração", assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao **processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do **produto**.

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados** e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da

*prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes*" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

*Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)*

Trata-se o insumo, portanto, de uma despesa incorrida para a aquisição de um bem ou de um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço, não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio ou para a administração da empresa. Veja que são despesas "na" produção /prestação de serviços, **o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como publicidade, representante comercial, comissão de vendas e que tais**, já que esta despesa não é incorrida NA produção ou NA prestação de um serviço. Ou se produz um serviço ou se produz um produto, assim é possível verificar quais foram os insumos desta produção.

Este é o teor do quanto previsto no artigo 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao estabelecer que os créditos serão apurados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens ou produtos** destinados à venda.

Art. 3º (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes

Após o julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR a RFB publicou o Parecer Normativo n.º 05/2018 para consolidar alguns pontos do conceito de insumo fixado pelo entendimento jurisprudencial.

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos, das provas e das questões fáticas debatidas pelas partes no relatório fiscal e no recurso voluntário.

Deve-se acrescentar que o documento apresentado com o recurso voluntário com uma suposta explicação do processo produtivo com a indicação dos materiais utilizadas não tem utilidade para a prova da essencialidade, pois nada prova e nada explica, permanecendo ausente a demonstração da essencialidade nos casos em que isso era necessário.

Saliente-se que o caso se trata de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, onde cabe à Recorrente o ônus da demonstração da correção da apuração dos créditos requeridos, bem como a aplicação dos insumos, ativos e equipamentos no processo produtivo. Por mais que algum gasto possa se enquadrar no conceito de insumos, se não há provas de sua essencialidade ao processo produtivo, não haverá como reconhecer o crédito.

### **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

Neste ponto a fiscalização manteve muitos dos créditos de bens utilizados como insumos por concluir que todos estavam relacionados com o processo produtivo, inclusive material de embalagem.

No entanto, realiza diversas glosas listadas em fls. 183-184 por entender dissociadas do processo produtivo, como gastos com combustível de veículos, Carbonato de Sódio, despesas na aquisição de ácido clorídrico, etc.

Não há muita explicação no relatório fiscal sobre a glosa realizada, mas tão somente que tais despesas não se encaixam no conceito de insumos adotado pela fiscalização.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente argumenta que é fabricante de farinha de fibra de milho, amido de milho, glúten, óleo de milho bruto, farelo de germen de milho, flocados (flocos), creme (fubá), germen. Afirmou ainda que as embalagens se destinam, obviamente, ao acondicionamento dos produtos para destinação às vendas.

Todavia, as matérias-primas para tanto não foram glosadas, também não foram glosados os materiais de embalagem. As despesas objeto de glosa foram outras, como combustível de veículos, carbonato de sódio, despesas na aquisição de ácido clorídrico, etc., todas listadas em fls. 183-184.

No entanto, Recorrente não traz demonstração, tampouco argumentação, sobre tais despesas, apenas afirmando que os combustíveis são utilizados em veículos para transporte de profissionais, o que não atende ao conceito de insumos.

Argumentou, no entanto, em relação ao ácido clorídrico. Neste ponto, afirmou que utiliza o ácido clorídrico em seu processo produtivo como reagente químico para limpeza, enquadrando-se no conceito de essencialidade firmado pelo STJ.

Com essa explicação sobre a função do ácido clorídrico em seu processo produtivo, reverte a glosa.

Mantenho as demais glosas.

### **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA**

Parte dos créditos foi identificada como decorrente de aquisições de produtos que se sujeitam à apuração do crédito presumido, nos termos do artigo 8º da Lei n. 10/925/2004.

Por se tratar de créditos presumidos da agroindústria, a fiscalização excluiu tais créditos do PER/DCOMP sob o argumento de que não há autorização legal para o ressarcimento ou compensação.

Neste ponto a Recorrente havia apurado crédito integral, e argumentou pela legitimidade dos créditos integrais tendo em vista que os produtos adquiridos foram tributados pelo PIS e pela COFINS, visto que as cooperativas são pessoas jurídicas e não havia uma ressalva nas notas fiscais esclarecendo que eram produtos sujeitos à suspensão.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente.

De acordo com o artigo 9º da Lei n. 10.925/2004, os produtos arrolados no artigo 8º da Lei, objeto de vendas praticadas por cooperativas, cujo destinatário seja agroindústria, estão com suspensão das contribuições. Daí a razão de se aplicar crédito presumido para a agroindústria na aquisição de tais produtos.

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa no caso de venda**:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

**I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso**:(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo:(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (grifei)

Trata-se de uma disposição legal, sendo irrelevante se a informação constava na nota fiscal ou não.

Assim, está correta a apuração realizada pela fiscalização, considerando que os créditos devem ser apurados de acordo com a sistemática dos créditos presumidos prevista no artigo 8º da Lei n. 10.925/2004.

Nestes termos, a pessoa jurídica que desenvolve atividades agroindustriais pode apurar crédito presumido de PIS e COFINS na compra de insumos de pessoas físicas ou cooperativas, na forma como previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, para compensar, exclusivamente, com débitos destas mesmas contribuições (*caput*). Por isso, tais créditos não podem ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros tributos administrados pela RFB.

O direito que se discute nestes autos é o direito de utilizar este crédito para compensar com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, bem como o direito de requerer o ressarcimento em dinheiro deste crédito.

Vejam os o que diz referido artigo 8º:

Lei nº 10.925/2004. Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, **que produzam mercadorias** de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (grifei)

Perceba que os créditos presumidos somente podem ser utilizados para DEDUZIR do PIS e da COFINS devidas em cada período de apuração, não restando autorizada sua utilização em compensações com outros débitos.

Nega-se provimento neste ponto.

## **SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

A fiscalização analisou as despesas incorridas com serviços e escrituradas pela Recorrente como insumos e concluiu que nenhum dos serviços listados preenchiam o conceito de insumos.

A partir da tabela de tais serviços juntadas em fls. 185-186, dos quais se pode destacar alguns exemplos, como assistência técnica e manutenção elétrica.

A Recorrente não logrou em demonstrar a essencialidade de tais serviços apenas alegando que “*Serviços elétricos e mecânicos destinam-se às máquinas e equipamentos envolvidos na produção, armazenagem, carga e descarga, os quais guardam total relação de relevância e essencialidade à atividade de produção e venda da Recorrente.*”

Não há, no entanto, argumentos e provas sobre quais são os serviços elétricos (que podem ser no setor administrativo) tampouco as assistências técnicas, sem discriminar quais foram as máquinas e equipamentos reparadas e sua vinculação com o processo produtivo.

A Recorrente não traz especificação sobre sua utilização e em qual etapa do processo produtivo foi aplicado o serviço. Alguns deles, como cobrança e comissão de vendas, nitidamente não se enquadram como insumos, nem mesmo no conceito de insumos pela essencialidade e relevância fixado pelo STJ.

Em processos em que se discute créditos no bojo de pedidos de ressarcimento ou declaração de compensação, o ônus da prova é da contribuinte, que não se desincumbiu de referida tarefa.

Mantenho as glosas.

## **DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA**

Ao analisar as notas fiscais relacionadas com despesas de frete, a fiscalização sustentou que somente os fretes vinculados às operações de venda podem gerar direito ao crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS Não-Cumulativos, conforme art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003.

Com essa premissa, elaborou a tabela IV de fls. 187-242 para relacionar todas as despesas de frete onde a Recorrente figurava como remetente de produtos acabados, cujo destinatário fosse uma terceira pessoa, nos termos do referido artigo 3º, IX.

Por sua vez, não permitiu os créditos sobre fretes quando o transporte era realizado entre estabelecimentos, isto é, quando remetente e destinatário eram a própria ADRAM, não especificando se se tratavam de fretes de produtos acabados, semi acabados ou insumos, realizando a glosa também nos casos em que o remetente fosse uma terceira pessoa e a destinatária fosse a ADRAM, representando os fretes nas compras de insumos.

Para relacionar todas as notas fiscais glosadas, a fiscalização elaborou a tabela V, de fls. 243-263.

As glosas devem ser revertidas. Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a apuração de crédito sobre frete incorrido na aquisição de insumos passou a ser admitido por compor a base de cálculo do próprio produto adquirido, englobado no preço do produto, já que cobrado pelo fornecedor e imputado ao adquirente do produto.

O próprio parecer RFB nº 05/2018 reconhece essa diferença no frete:

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), **estão incluídos no custo de aquisição dos insumos** geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

a) preço de compra do bem;

b) **transporte do local de disponibilização pelo vendedor** até o estabelecimento do adquirente; (...)

161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à “*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da

comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior. (grifei)

Só por esse argumento já seria possível o reconhecimento do crédito, como já reconhecido pela Câmara Superior desta 3ª Seção, como se vê dos acórdãos 9303-009.736, 9303-009.734, 9303-009.754. No entanto, o frete pode representar, ainda, uma despesa por um serviço autônomo, desvinculado do preço ou do valor da operação de compra do insumo.

Sendo mais claro: apenas será custo de aquisição do produto, porque englobado no valor da operação, quando o frete, seguro e demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo fornecedor ao comprador ou destinatário, pois, nesse caso, tudo isso compreenderá o valor da operação, no caso, a receita bruta. É assim para o ICMS, é assim para o IPI, é assim para o PIS e COFINS, quando incidente sobre a receita bruta.

Mas não é porque um serviço ou outro dispêndio qualquer é um custo e passa a compor o custo de aquisição do produto adquirido, que esse custo passaria a ser totalmente englobado pelo preço da mercadoria, passando a receber a mesma tributação. Fosse assim, todos os custos incorridos pela contribuinte poderiam receber esse tratamento. Pior, fosse assim, esse custo deveria ser também tributado com alíquota zero, o que não é o caso.

Quando, ao revés, um custo qualquer é separado do valor da operação, incorrido pela contribuinte-adquirente, por conta própria, se esse custo for tributado pelas contribuições deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos. Especificamente: se o adquirente do produto contrata um serviço de frete para o prestador do serviço buscar a mercadoria onde quer que ela esteja para trazer até seu estabelecimento, esse frete é insumo, com direito à crédito, independentemente do produto em si não ser tributado.

Neste sentido, se os fretes sobre as compras correram por conta do comprador, em contratação de serviço específica, tais despesas não integram o custo de aquisição dos bens, consistindo em um serviço que onera o processo produtivo, sendo cabível a apuração dos créditos.

Acórdão nº 3402-006.999. Relator Pedro Sousa Bispo. Sessão de 25/09/2019

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

---

Acórdão nº 3402-007.189. Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Sessão de 17/12/2019

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.

Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados.

Apreciando esta matéria, esta colenda 1ª Turma Ordinária, no acórdão 3301-006.035 de relatoria do i. Conselheiro Winderley Morais Pereira, proferiu o entendimento de que o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições, decidindo-se pela reversão das glosas referentes aos fretes do transporte de insumos isentos e com alíquota zero.

**Em relação aos fretes de produtos entre estabelecimentos da mesma contribuinte**, como já mencionado, a fiscalização não realizou uma separação sobre quais fretes se serviram para transportar insumos e quais fretes se serviram para transportar produtos acabados.

A diferenciação seria importante para separar quais são os fretes de produtos acabados, pois há o entendimento que, neste caso, o crédito é possível, mas como um frete das operações de venda, representando serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, em que pese ainda não tenha uma venda relacionada, permitindo o crédito nos termos do art. 3º, IX, Lei n. 10.833/2003, como se vê dos acórdãos 9303-010.123, 9303-010.147.

De todo modo, seja pelo inciso II ou pelo inciso IX, há possibilidade de crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma contribuinte.

No entanto, entendo que a diferenciação é irrelevante, pois adoto o posicionamento de que esse frete se trata de insumo. Em que pese posterior à produção do produto em si, ainda está ligado ao processo produtivo, pois será uma despesa que será adicionada ao custo de produção, configurando insumo.

Esse entendimento já foi manifestado pela Câmara Superior nos acórdãos 9303-009.736, 9303-009.734, 9303-009.982, conforme ementa abaixo:

Acórdão 9303-009.736. Relator Rodrigo da Costa Póssas. Publicação 11/12/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E

EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS.  
DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária 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.

Apesar de toda essa discussão, a Recorrente argumentou em seu recurso voluntário que as despesas de frete se serviram para o transporte de matéria-prima entre estabelecimentos ou para armazém.

Assim, as glosas devem ser revertidas neste ponto por representar um gasto incorrido pela Recorrente para o transporte interno de insumo e que ficaram sujeitas a tributação do PIS e da COFINS, devendo ser tratado como insumo.

### **BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

A fiscalização afirmou que a legislação é clara ao determinar o aproveitamento de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda.

Com essa premissa, concluiu que os bens que não estejam diretamente ligados à produção de bens e serviços não foram considerados no cálculo dos créditos, realizando a glosa dos encargos de depreciação dos bens relacionados às fls. 267 - 276, tais como: equipamentos de informática, empilhadeira, baú frigorífico, pá carregadeira case, estrutura para plansifters, condicionador de ar, caminhão Volkswagen etc., que não são utilizados na produção de bens.

Da listagem de bens mencionada acima, existem diversos bens que não parecem ter correspondência com a atividade produtiva, como ar condicionado, relógio de ponto, impressora Epson, HD de microcomputador, microcomputador, monitor 17", Fox 1.0 Total Flex dentre outros. De pronto alguns desses ativos se percebe que não são ativos utilizados na produção, mas a Recorrente não realizou nenhuma demonstração nem argumentação sobre tais ativos e sua vinculação com processo produtivo.

Ainda, constata-se da listagem que a Recorrente apurou crédito como ativo imobilizado sobre as despesas com materiais de construção, escriturando como "construções em andamento" ou "material utilizado na construção do barracão de aminodaria".

Não há possibilidade de apurar crédito das contribuições sobre algo que ainda não é um ativo, pois ainda em construção. Assim, apenas ao final da construção é que haverá o ativo, mas trata-se de edificação, não sendo possível escriturar créditos como ativo imobilizado durante a construção.

Esse entendimento nos ensina Hiromi Higuchi<sup>1</sup>, na obra sobre imposto de renda das empresas:

Depreciação de edificações utilizadas na produção de bens ou serviços. O art. 6º da Lei n.º 11.488, de 2007, permite utilizar, em 24 meses, os créditos de PIS e COFINS **calculados sobre edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços**. O crédito será calculado somente sobre o custo de aquisição da edificação que teve incidência das contribuições. Com isso não terá crédito as edificações adquiridas de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas escrituradas no ativo permanente. No caso de construção da edificação os custos que não tiveram a incidência das contribuições não poderão ser computados na base de cálculo dos créditos, como ocorre com a mão-de-obra paga para pessoas físicas. (grifei)

Quanto aos demais ativos, a Recorrente argumenta ser legítimo os créditos sobre todos os ativos, inclusive as peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos, mas sem argumentar e juntar elementos de provas sobre a vinculação de tais equipamentos com o processo produtivo, devendo ser mantidas as glosas.

O único argumento trazido pela Recorrente foi em relação às empilhadeiras, sustentando que são utilizadas no processo produtivo no manuseio de matéria-prima ou de produtos acabados. O uso de empilhadeiras no processo produtivo é tema recorrente neste E. CARF, representando um equipamento utilizado para o manuseio de insumos ou produtos acabados dentro do estabelecimento da indústria, mostrando-se essencial ao processo produtivo.

Desta forma, reverto apenas os créditos relacionados com as empilhadeiras apurados como ativo imobilizado.

## **OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO**

Em razão da mesma falta de provas e demonstração da essencialidade, devem ser mantidas as glosas neste ponto.

A fiscalização sustentou não haver previsão legal para a composição da base de cálculo dos créditos a serem descontados as operações informadas na planilha enviada pelo contribuinte neste item, sendo assim, estes valores foram glosados.

A planilha está em fls. 277-281, e relaciona outras despesas não identificadas como insumos ou sem autorização legal para tomada de créditos, tais como os valores pagos como contraprestação de serviço de comissões sobre vendas, serviço de rádio divulgação, serviço de manutenção de veículos, serviço de assessoria em saúde e segurança, serviço de cobrança, serviço de advocacia, dentre outros. Alguns são tão genéricos que não é possível nem identificar do que se trata.

Em processos em que se discute créditos no bojo de pedidos de ressarcimento ou declaração de compensação, o ônus da prova é da contribuinte, que não se desincumbiu de referida tarefa.

Mantenho as glosas.

---

<sup>1</sup> HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática. São Paulo, 2017. 841

## **PER/DCOMP DA NUTRIMIL**

A fiscalização excluiu do cálculo dos créditos os montantes relacionados ao PER n.º 05217.50838.270207.1.1.10-5372 transmitido pela empresa Nutrimil Alimentos Ltda., CNPJ n.º 77.234.458/0001-30, incorporada pela Recorrente em 2009. O montante de créditos vinculado a esse PER/DCOMP específico, , pleiteando créditos no valor de R\$ 3.070,75 (três mil e setenta reais e setenta e cinco centavos).

A Recorrente argumenta que devem ser restabelecidos os referidos créditos glosados em razão da sucessão por incorporação, por ser sucessora dos créditos.

No entanto, o referido PER/DCOMP foi excluído do presente processo porque teve um tratamento em processo próprio. Consta dos autos o referido PER/DCOMP, fls. 440-449. Consta também o despacho decisório específico dessa declaração de compensação, fl. 450, de onde se pode perceber que os créditos foram reconhecidos, mas não foram suficientes para cobrir a totalidade dos débitos declarados, remanescendo um pequeno saldo a pagar.

Em fl. 451 consta um comprovante de pagamento desse saldo a pagar. Com isso, além de não haver crédito em litígio no referido PER/DCOMP, ele não faz parte do presente processo.

Nego provimento ponto do recurso.

## **CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo as glosas de créditos apurados sobre despesas com ácido clorídrico, fretes de insumos entre estabelecimentos e fretes na compra de insumos, bem dos créditos apurados como ativo imobilizado relacionados com as empilhadeiras.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior