



<b>Processo nº</b>	10909.005688/2007-29
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-011.468 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de fevereiro de 2024
<b>Recorrente</b>	SEARA ALIMENTOS S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO. BENS E SERVIÇOS APÓS A DECISÃO DO STJ.**

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

**COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.**

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

**FRETE DE REMESSA DE PRODUTOS ACABADOS PARA ARMAZENAGEM. IDENTIDADE COM FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA E/OU SEUS DISTRIBUIDORES, NAS OPERAÇÕES DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.**

A remessa de produtos acabados enviados para armazenagem, é inteiramente ligada à logística interna da empresa, e indissociável das operações de vendas. Conforme inciso IX do Art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à contribuição para o PIS, conforme Art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, envolvendo as distribuidoras, e não somente a última etapa, da entrega ao cliente.

**COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÓVEIS, UTENSÍLIOS, COMPUTADORES E SOFTWARES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE PELO SISTEMA. PROCESSO 10909.005688/2007-29

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

**COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS. FRETES CONTRATADOS DE PESSOAS FÍSICAS.**

A legislação de regência do PIS e da Cofins não admite a tomada de créditos sobre os fretes contratados diretamente de pessoas físicas.

**COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DA AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. FUNÇÃO DO PRODUTO. DETERMINAÇÃO DE ALÍQUOTA. SÚMULA CARF.**

Admitem-se os créditos presumidos calculados sobre a aquisição de insumos a serem utilizados no processo produtivo da agroindústria em função do produto a ser produzido, e não do insumo adquirido, em função da aplicação da Súmula Carf nº 157.

Súmula Carf nº 157. O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

**COFINS NÃO CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.**

Deve ser mantida a glosa que não for comprovada por documento hábil, apresentado de forma nítida, para demonstrar ser o detentor dos créditos por ele pleiteados, a fim de possibilitar o julgador a formação de sua convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar **parcial provimento** ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por **unanimidade** de votos, para **admitir a tomada de crédito presumido sobre as compras** que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência, com a readequação do rateio dos créditos de exportação correspondentes, e (ii) por **maioria** de votos, para **reconhecer o direito de crédito em relação ao frete decorrente do transporte de produtos entre estabelecimentos e seus distribuidores**, mas desde que comprovado e observados os requisitos da lei, **vencidos** os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio (Relatora) e Marcos Antônio Borges (substituto integral), que negavam provimento nesse item, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Pedrosa Giglio - Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Redator designado

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

## Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do **Acórdão nº 07-024.735**, exarado pela 4<sup>a</sup> Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Florianópolis/SC, em sessão de 03/06/2010, que julgou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao **Pedido de Ressarcimento de Cofins não cumulativo, vinculado a receitas do mercado externo**, relativo ao **3º trimestre/2006** (PER n.ºs 19667.80543.121107.1.1.09-7540, 19746.54877.121107.1.3.09-1040, 06594.77130.161107.1.3.09-7416, 02223.32020.051207.1.3.09-7602, 38604.50678.101207.1.3.09-1259, 18171.94029.101207.1.7.09-0089, 34804.50905.121207.1.3.09-6006, 02714.98934.131207.1.3.09-4739, 40713.92976.181207.1.3.09-6468).

A Manifestação de Inconformidade (fls 2.105/2.132) foi proposta contra o Despacho Decisório (fl. 2.090), o qual **reconheceu parcialmente o valor de direito creditório pleiteado, de acordo com os temos de fls 2.090/2.091**.

De acordo com o relatório fiscal, a autoridade fiscal constatou a **inclusão de produtos/serviços que considerou não serem passíveis de enquadramento no conceito de insumo**, os quais consequentemente foram **glosados**:

**a) Bens Adquiridos para Revenda** – do montante informado a esse título foram excluídos os valores de aquisição de produtos classificados no capítulo 29, no código 3002.30 e na posição 38.08 da TIPI, por se tratarem de **produtos sujeitos à alíquota zero**;

**b) Bens Utilizados como Insumo** - foram excluídos os valores de aquisição de bens utilizados como insumos, cujas receitas de vendas estão **sujeitas a alíquota zero**;

**c) Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda** – foram excluídos os fretes relativos ao CTRC:

i) **não vinculados a operações de venda**;

ii) cujas notas fiscais vinculadas **não se encontravam no Livro Registro de Saídas** do período;

iii) cujas notas fiscais vinculadas encontravam-se no Livro Registro de Saídas do período, mas **não se refeririam a uma operação de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros ou a uma operação de venda de produção do estabelecimento**.

**d) Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado** – foram excluídos os valores referentes a bens do ativo imobilizado não utilizados na produção de bens destinados à venda;

**e) Créditos da Atividade de Transporte de Carga** – interessada não prestaria serviços de transporte rodoviário de carga e que os códigos CNAE relativos a esse tipo de serviço, atribuídos a algumas de suas filiais, eram utilizados unicamente para a emissão de conhecimentos de carga cujo tomador do serviço é a própria empresa, tendo sido, então, excluídos os valores informados destes serviços, por não gerarem créditos;

**f) Crédito Presumido de Atividades Agroindustriais** - relativamente a estes créditos:

i) foram ajustadas as alíquotas aplicadas à aquisição de insumos de pessoas físicas: **4,56%** (60% de 7,6%) para os produtos de origem animal (classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18), e de **2,66%** (35% de 7,6%) para os demais produtos;

ii) foram excluídos os valores relativos a **aquisições de bens para revenda, adquiridos de pessoas físicas**, em razão de este tipo de aquisição não gerar direito a crédito presumido.

Além destas glosas, considerou-se no tópico intitulado como *Rateio das Exportações* que a interessada utilizava o **método de rateio proporcional**. A Autoridade Fiscal **ajustou a proporção entre a receita de exportação, vinculada** às aquisições de bens e serviços que gerariam direito a crédito, e a receita bruta total de vendas de bens e serviços, a ser aplicada sobre os valores dos custos, despesas e encargos comuns, incorridos no mês. Neste ajuste os valores das receitas adotados foram os informados pela contribuinte no DACON.

Inconformada, o contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** (fls 2.105/2.132) contra o Despacho Decisório emitido, na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- **a fiscalização teria adotado conceito físico de insumo que seria muito restritivo** - traz longa argumentação para rechaçar o conceito adotado pela autoridade fiscal. Argumenta que o conceito é equivocado, uma vez que adota as diretrizes da legislação do imposto sobre produtos industrializados – IPI e não leva em conta a materialidade das contribuições (PIS e Cofins). Argumenta que o conceito de insumo deve ser extraído da ciência econômica, ou seja, deve abranger todos os gastos essenciais, diretos e indiretos, que são empregados no processo produtivo. Menciona que o CARF ao julgar Recursos Voluntários apresentados pela manifestante teria reconhecido o direito ao crédito para todos os produtos/serviços tidos como essenciais ao funcionamento da planta fabril. No que diz respeito ao mérito, argumentou que o **direito ao crédito dos bens utilizados como insumos estaria sendo corretamente utilizado**, da seguinte forma:

- contesta a glosa dos valores das **aquisições dos bens para revenda e de insumos adquiridos a alíquota zero** alegando que, a despeito de as aquisições terem sido

realizadas mediante alíquota zero de COFINS, os tais produtos teriam sido previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação;

- em relação às glosas dos valores referentes a **fretes nas operações de venda**, relativos ao CTRC cujas notas fiscais não se encontrariam escrituradas no Livro Registro de Saídas e ao CTRC que não estariam vinculados a notas fiscais de saída, **alega que não tem condições de contestá-las, pois não teria como identificar quais seriam as notas fiscais que não estariam registradas no livro**;

- argumenta que **teve seu direito à ampla defesa cerceado**, desta forma, deveriam ser totalmente deferidos os crédito glosados;

- **a legislação não traria exigência de escrituração de Notas Fiscais em Livros Registro de Saídas** como condição à geração de créditos;

- as **despesas de fretes entre estabelecimentos** da própria empresa, teriam sido utilizadas com base na lei e nas soluções de consulta da Receita Federal que lhe confeririam direito a crédito;

- em relação às glosas referentes aos encargos de **depreciação dos bens do ativo imobilizado**, concorda com a glosa em relação à conta "*Juros Capitaliz. Operacional*" e "*Construções Civis e Benfeitorias*". Contesta, entretanto, a glosa dos **valores referentes aos móveis e utensílios, computadores ou softwares** alegando que todos esses bens fazem parte do seu processo produtivo, gerando direito ao crédito pretendido;

- **discorda das adequações de alíquotas** efetuadas pela fiscalização em razão de entender que o **critério utilizado seria o produto final da empresa e não o insumo**;

- defende ter direito a crédito em relação aos custos com a subcontratação de **serviços de transporte de carga prestados por pessoa física**, considerando ser uma de suas atividades empresariais, em razão de constar de seu objeto social a atividade de prestação de serviços de transporte de cargas.

- finalmente, **insurge-se contra o rateio das exportações** que seriam consequência de glosas indevidas efetuadas pela fiscalização.

Em 03/06/2010, a 4<sup>a</sup> turma da DRJ Florianópolis/SC proferiu o acórdão nº 07-024.735 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente a Manifestação de Inconformidade** apresentada pela interessada.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 2.225/2.258, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Manifestação de Inconformidade.

## Voto Vencido

Conselheiro Ana Paula Pedrosa Giglio, Relator.

#### **Admissibilidade do recurso**

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

#### **Do Processo**

A Recorrente apresentou Pedido de Ressarcimento de **créditos de COFINS não cumulativa**, vinculada às **receitas de mercado interno não tributável**, referente ao **3º trimestre de 2006**, no valor inicial de **R\$ 8.284.588,66**. O crédito pleiteado foi **homologado parcialmente**, tendo sido mantidas após o despacho decisório as seguintes glosas:

**1. Bens Adquiridos para revenda e/ou utilizados como insumo com alíquota zero;**

**2. Despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda**  
(Fretes relativos a Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas-CTRC, não vinculados a uma operação de venda; fretes relativos aos CTRC cujas notas fiscais vinculadas não se encontravam no Livro de Registro de Saídas do período; fretes relativos a CTRC cujas notas fiscais vinculadas encontram-se no Livro de Registro de Saída do período, mas não se referiam a uma operação de venda);

**3. Despesas de depreciação de bens do Ativo Imobilizado;**

**4. Créditos da atividade de prestação de serviços de transporte de carga contratados de pessoas físicas;**

**5. Créditos presumidos da atividade agroindustrial – Adequação das alíquotas aplicadas;**

**6. Adequação do rateio dos valores dos créditos de produtos exportados.**

Tendo todas as glosas sido mantidas pela decisão de primeira instância, permanecem as mesmas em lide em razão do Recurso Voluntário Proposto (fls 2.225/2.258).

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

Conforme mencionado, verifica-se que o **cerne da presente lide** envolve a matéria do **aproveitamento de créditos de PIS** e Cofins apurados no regime não cumulativo e a consequente **análise sobre o conceito jurídico de insumo dentro de nova sistemática** para os itens glosados pela fiscalização. Tais itens serão analisados individualmente no presente voto, em tópicos a seguir.

Cabe inicialmente tecer algumas considerações sobre a forma de interpretação do conceito de insumo a ser adotada neste voto.

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

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

Por meio da Instrução Normativa nº 247, de 2002 (com redação dada pelas Instruções Normativas nºs 358/2003- art. 66 e nº 404/2004- art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento de PIS/Cofins. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos foi excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As Instruções Normativas RFB nºs 247, de 2002 e 404, de 2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo fosse diretamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI trouxe critério demasiadamente restritivo, contrariando a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins. Entendeu-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (do IRPJ), pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

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

“TRIBUTÁRIO PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002

E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS **CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA**. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que **se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI**.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

(Destacou-se)

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

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

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

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item como uma aferição de uma “*conditio sine qua non*” para a produção

ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte**, sob um viés objetivo."

(Destacou-se)

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

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

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

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

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

## Dos Bens Utilizados Sujeitos à alíquota zero

A Autoridade Fiscal **glosou crédito de Cofins relativos a bens adquiridos para revenda e de bens utilizados como insumos com alíquota reduzida a zero**, por força de dispositivo(s) legal(is) indicados individualmente para cada produto relacionado em seu parecer. Trata-se de produtos classificados no código 3002.30 e na posição 38.08, da TIPI, os quais se transcreve abaixo:

Batatinha inglesa  
Alho em dente  
Cenoura moída  
Mix de vegetais 1  
Mix de vegetais 2  
Champignon fatiado  
Azeitona verde sem caroço  
Erva doce moída  
Alho em pasta  
Manjerona em flocos desidratada  
Corante de beterraba  
Caulim amarelo  
Natuphos 10000 G  
Raupizymi PMY  
Raupzym XL PLUS  
Curag 300 - Sal de cura 10%  
Sal de cura para produtos CA  
Sal ZAP F. Plus. Liq.  
Sal ZAP F. Plus. Liq.  
Sal ZAP Plus  
SALSTOP PO  
Clnafarm Smoke  
Tsunami 100  
Microbiocida ST 40  
Bentonita Sodica Vulgel CN  
Masters ORB  
Calcário fino (Min. 34%)  
Vacina RespiSure one  
Farinha de milho  
Fubá Mimoso 1/50  
Trigo para kibe  
Leite (líquido/pasteurizado)  
Queijo mussarela em Kg

A peça de defesa informa que produtos acima transcritos **seriam matérias-primas utilizadas na fabricação de condimentos e rações** destinados a todos os alimentos (carnes de aves e suínos) industrializados pela Manifestante. A interessada contestou tais glosas alegando que, "a aquisição dos produtos acima gera sim o direito ao creditamento glosado, na medida em que, a despeito de terem sido realizadas mediante alíquota zero de Cofins, é fato incontestável que foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação" (fl. 2.239). Neste sentido **entende que faria jus ao creditamento ainda que os tenha adquirido com alíquota zero**. Conclui que as aquisições de produtos tributados pela presente contribuição a alíquota zero, não se tratam "de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, e por isto não incidiria o óbice previsto no artigo 3º, parágrafo 2º da Lei nº 10.833, 2003". Acrescenta que a

própria legislação, no caso a Lei n.º 11.033, 2004, em seu artigo 17, autorizaria a manutenção dos créditos em situações como a presente.

**A própria Recorrente, reconhece o fato verificado pela Autoridade Fiscal. Não contesta os valores glosados e nem nega que os bens arrolados foram tributados a alíquota zero, conforme o dispositivo legal indicado para cada caso. Limita-se a defender que as aquisições de tais produtos, embora tenham sido tributadas a alíquota zero na etapa anterior de sua cadeia comercial, ainda assim, teriam lhe conferido direito a créditos da não-cumulatividade.**

Não há outra interpretação a ser dada ao dispositivo legal, por sua clareza: **não haverá crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições ao PIS/PASEP e à Cofins.**

Nos termos do Decreto n.º 6.426, de 2008, em seu art. 1º, *in verbis*:

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

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

(Destacou-se)

A impossibilidade de apuração de créditos nessas circunstâncias foi corretamente fundamentada pela fiscalização no inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, *in verbis*:

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

(...)

**§ 2º Não dará direito a crédito o valor:**

(...)

**II. da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”**

(Destacou-se)

É de se observar, portanto, que o comando transscrito impede o creditamento em relação a bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. **Não é possível a pretensão de aproveitar créditos de PIS e da Cofins relativos a insumos adquirido com alíquota zero,**

**pois isto significaria criar crédito presumido, estabelecendo um benefício fiscal sem a devida previsão legal.**

Tal entendimento vem sendo, inclusive, adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar da decisão do Recurso Especial nº 1.423.000- PR (2013/0399079-8), cuja ementa abaixo se transcreve:

**"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA TRIBUTADA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo 2). 2. Inexiste violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o Tribunal de origem aprecia fundamentadamente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como constatado na hipótese. 3. Em conformidade com as disposições contidas nos arts. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. 4. De forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, **o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições).** 5. Segundo a doutrina abalizada, "isenção e alíquota zero são conceitos distintos. Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é que a isenção – consoante a concepção que adotamos – significa a mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com um de seus aspectos. Já a alíquota zero é categoria mais singela, pois traduz a redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária" (Regina Helena Costa. Curso de Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 341). 6. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que "**o Poder Judiciário não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais**" (ARE 710.026-ED/RS, rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, DJe 23/04/2015). 7. A teor do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, a isenção da contribuição ao PIS e à COFINS sobre a receita decorrente da aquisição de bens e serviços não impede o aproveitamento dos créditos, salvo quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, o que não é o caso dos autos. 8. Não há óbice para que sejam aproveitados créditos de isenção nos demais casos, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito à alíquota zero, a lei não estabelece tal disciplina. 9. **No regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, o contribuinte somente poderá descontar os créditos expressamente consignados na lei, de modo que se apresenta incabível a pretensão de aproveitamento daqueles decorrentes de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, quando ocorrerem saídas tributadas, à luz do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.** 10. Recurso especial conhecido e desprovido"

(Destacou-se)

Sobre tal tema, também vem se manifestando neste sentido de forma reiterada este Conselho, conforme se pode verificar das ementas abaixo transcritas:

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

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

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

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

**Processo nº 10930.901285/2017-15. Acórdão nº 3201-010.853, de 22/08/2023.**

**Relator:** Conselheiro Hélcio Lafetá Reis.

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

**AQUISIÇÃO DE INSUMOS GRAVADOS COM ALÍQUOTA ZERO DAS CONTRIBUIÇÕES - CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.**

Por estrita vedação legal, contida na Lei nº 10.637/2002, artigo 3º, § 2º, II, não geram créditos da Contribuição ao PIS-PASEP/COFINS, no regime da não cumulatividade, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**Processo nº 10930.908080/2016-71. Acórdão nº 3301-011.535, de 24/11/2021.**

**Relator:** Conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior.

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

**AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO.**

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

**Processo nº 11080.005198/2010-95. Acórdão nº 3302-001.166, de 11/08/2011.**

**Relator:** Conselheiro Alexandre Gomes.

Em assim sendo, não há como se acolher o pleito da recorrente no que diz respeito à utilização de créditos relativos a bens adquiridos para revenda e relativos a insumos utilizados no processo produtivo que estavam com alíquota zero quando de sua aquisição. Devendo, portanto, ser mantida a decisão da DRJ neste tema.

### **Das Despesas com Frete nas Operações de Venda**

Dos valores informados a título de fretes nas operações de venda a Autoridade Fiscal dividiu da seguinte forma os valores relativos a fretes por ela glosados:

**a) relativos a Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) cujas Notas Fiscais vinculadas não se encontram no Livro Registro de Saídas do período**  
(Notas Fiscais emitidas por terceiros – fornecedores)

Estes créditos foram glosados pela fiscalização (e mantidos na decisão de primeira instância) em razão de o CTRC estar **vinculado a Notas Fiscais que não se encontravam registradas no Livro de Saídas da empresa** no período fiscalizado.

**A empresa não nega esta falha de contabilização, apenas apresenta justificativas para tal falha.** Argumenta que estas NFs seriam referentes a **aquisições de aves vivas, insumos no processo produtivo da Recorrente**. Em razão de sua atividade econômica seria impossível relacionar a cada CTRC emitido com suas respectivas notas fiscais. Isto porque um único CTCR seria emitido para transporte de aves adquiridas de diferentes fornecedores. E a circulação destas aves seria acompanhada de NF emitidas pelos próprios criadores e não pela empresa. Desta forma, No momento que os CTRC's são emitidos, a transportadora não possuiria conhecimento de quais Notas Fiscais irão acompanhar o transporte das aves vivas. Assim, emitem-se os CTRC's sem a descrição da nota fiscal correspondente.

Por este motivo a empresa defende que **os Conhecimentos indicados guardariam total vinculação com as Notas Fiscais dos produtores** (emitidas para acompanhar os insumos adquiridos pela Empresa). Tal fato justificaria a efetividade dos créditos de Cofins utilizados pela empresa em relação aos valores de fretes pagos ao transportador de seus insumos.

Neste caso, verifica-se que há carência de material probatório. A própria Recorrente assim o admite ao alegar que tal demonstração seria impossível, em virtude das próprias características do transporte de aves vivas.

Ressalte-se que dos Conhecimentos de Transporte relacionados pela contribuinte, a Autoridade Fiscal apenas deixou de acolher aqueles aos quais não havia qualquer Nota Fiscal vinculada. Nestes casos, agiu corretamente a Autoridade Fiscal, pois nos casos em que não há no CTRC a informação precisa da Nota Fiscal do material transportado resta prejudicada a confirmação de tratar-se de fretes na venda de um produto da empresa, requisito essencial para que a despesa de frete gere o crédito pretendido.

Mesmo após a decisão de primeira instância que salientou este fato, **a Recorrente deixou de cumprir seu ônus legal de comprovar os créditos pleiteados, não havendo, portanto, como reconhecê-los.**

**b) relativos a Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) cujas Notas Fiscais vinculadas encontram-se no Livro Registro de Saídas do período, mas não se referem a uma operação de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros ou a uma operação de venda de produção do estabelecimento** (fretes entre os estabelecimentos industriais e os distribuidores).

A decisão recorrida manteve a glosa dos créditos apurados a partir das Notas Fiscais vinculadas aos fretes registradas em Livro de Registros de Saída do período, por entender que as mesmas **não seriam referentes à operação de venda de produção do estabelecimento, tendo em vista que não havia NFs de venda emitida previamente à operação**. Dos conhecimentos de transporte relacionados pela contribuinte, vinculados as **Notas Fiscais de saída registradas no Livro Registro de Saídas**, a Autoridade Fiscal glosou aqueles cujas Notas

Fiscais vinculadas **não se referem a uma operação de venda**, conforme indicam os CFOPs consignados nas próprias notas.

Em relação a esta glosa, a contribuinte informa referirem-se os CTRC a **fretes efetuados entre estabelecimentos**. Defende o entendimento de que os "serviços de transporte relativos a transferências essenciais ao processo produtivo" teriam sido apropriados nos termos das leis de regência. A Recorrente alega que **tais despesas seriam referentes a fretes incorridos no transporte de mercadorias em transferência entre os estabelecimentos industriais e seus distribuidores**.

Argumenta que da mesma forma que ocorre em relação aos combustíveis, o direito ao creditamento de Cofins sobre valores pagos a título de frete decorre da própria legislação. Defende a tese de que em relação à questão dos **fretes de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa o crédito de Cofins não deveria ser glosado, eis que esta operação se trataria de etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, os gastos correlatos devem ser computados no cálculo dos créditos**, por enquadramos no artigo 15, inciso II, combinado com o artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003:

"**Art.15.** Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II, do §3º, do artigo 10, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do artigo 3º, nos §§ 3º e 4º, do artigo 6º, e nos artigos 7º, 8º e 10, incisos XI a XIV, e 13."

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

**I.** bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:  
(...)

**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**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI  
(...)

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

Os fretes para serem classificados como insumos, portanto, devem estar inseridos no custo de produção ou no custo dos serviços prestados, ou seja, serem aplicados ou consumidos no processo produtivo, sendo, portanto, essenciais e inerentes a este processo. O serviço de frete deve possuir a natureza de custo e não de despesas operacionais, as quais não estão incluídas no conceito de insumo, não em razão de sua indispensabilidade à atividade econômica, mas em razão de ser uma despesa incorrida posteriormente ao processo produtivo. Já em relação aos fretes em operações de venda, acompanho a premissa da autoridade fiscal de que esta operação de venda deve ocorrer previamente à realização da despesa.

**No caso em análise a questão não está efetivamente ligada ao direito à dedução do frete entre os estabelecimentos. Verifica-se aqui a carência de demonstração por parte da Recorrente de suas alegações.**

Não consta do presente processo que a Fiscalização tenha constatado que estes fretes seriam efetivamente **transferências de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa**. A informação é de que a transferência ocorreu entre os estabelecimentos da empresa e seus distribuidores. **Apesar de intimada, a empresa não se desincumbiu do ônus de demonstrar que os transportes realizados que não se referiam a operações de vendas eram transferências de produtos entre seus próprios estabelecimentos**, conforme alegou no recurso. A contribuinte nada mencionou no sentido de afastar as naturezas dessas operações de transporte, conforme indicadas pelo CFOP das Notas Fiscais de saída.

A discussão a respeito destas despesas que não se encontravam discriminadas no Livro de Registros de Saídas do período é **relativa à sua comprovação**. As glosas ocorreram, **não pela falta de escrituração no Livro Registro de Saídas das notas fiscais vinculadas aos CTRC, mas pela não comprovação da efetiva ocorrência das operações de venda vinculadas aos tais CTRC**.

Desta forma, não há como se acolher ao pleito da Recorrente em razão da completa falta de comprovação de suas alegações.

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

No que se refere às glosas relativas aos **encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado** estas ocorreram em razão de a Recorrente ter adicionado os itens abaixo relacionados no cômputo de créditos de Cofins. Tais itens foram considerados pela fiscalização como parte do ativo imobilizado da empresa, **não sendo utilizados na produção de bens destinados a venda**:

- Móveis e utensílios;
- Softwares;
- Computadores e acessórios;
- Construções civis e benfeitorias;
- Juros capitalizáveis. Operacional.

A autoridade julgadora manteve a integralidade destas glosas por considerar que a **parte não teria logrado comprovar que os bens cujos custos incluiu no cálculo faziam parte do seu processo produtivo**.

Em relação às **despesas com juros operacionais capitalizáveis, construção civil e benfeitorias** a interessada na Manifestação de Inconformidade concorda com as glosas,

deixando de manifestar-se a este respeito no Recurso Voluntário. Desta forma, **não há lide, devendo permanecer mantidas as mencionadas glosas.**

A Recorrente argumenta que as demais glosa seriam indevidas, uma vez que os móveis e utensílios, computadores, periféricos e softwares **fariam parte do processo produtivo da empresa**. Isto porque sua atividade estaria voltada a produção, processamento e comercialização de carnes de aves e suínos (termo processados *in natura*). Destaca que a RFB reconhece créditos relativos a bens integrantes do ativo permanente de empresas, desde que vinculados ao processo produtivo.

A Procuradoria da Fazenda Nacional em sua NOTA SEI PGFN/MF 63/2018 se manifestou sobre o tema do conceito de insumo a ser considerado nos casos de PIS/PASEP e Cofins:

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

16. Nesse diapasão, **poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.”

A Recorrente reitera que se trata de despesas com materiais e serviços essenciais para o desenvolvimento de sua atividade. Contudo, **a demonstração/prova da alegada essencialidade destes produtos e serviços para sua a atividade não foi feita em nenhum momento do processo**. Não houve a descrição pormenorizada de suas atividades e de como as mesmas dependeriam destes produtos e serviços (no caso dos softwares). **Não foram acostados aos autos, quaisquer elementos para se aferir esta alegada essencialidade**. Na apuração de PIS e Cofins não-cumulativos, a prova da existência do direito ao crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e o lançamento com os dados que se encontram ao seu alcance. Não é suficiente que uma despesa seja potencialmente passível de ser considerada insumo.

Assim, entende-se que **a manutenção das glosas foi efetuada corretamente**, já que **não há como se verificar a subsunção dos fatos** ao disposto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Há muito este Conselho já vem se manifestando neste sentido:

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

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA. DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.**

Na apuração de Cofins não-cumulativa, a prova da existência do direito ao crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento.

Processo n.º 11080.015203/2007-59. Acórdão n.º 3301-004.982, de 27/07/2018.  
**Relatora:** Conselheira Semiramis de Oliveira Duro

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

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

**CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO.**

Somente podem ser considerados insumos itens comprovadamente aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc.

Processo n.º 10675.900390/2016-14. Acórdão n.º 3201-009.935, de 26/10/2022.  
**Relator:** Conselheiro Marcio Robson Costa

As despesas com bens do ativo imobilizado acima citadas são claramente administrativas, não se relacionando com o critério de essencialidade e relevância para a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, sendo distante dos conceitos que acima foram reproduzidos e extraídos do julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), razão pela qual a glosa deve ser mantida.

**Dos Créditos da Atividade de Transporte de Carga Prestado por Pessoas Físicas**

A decisão de primeira instância manteve a glosa dos valores informados pela Recorrente, a título serviços de transportes de carga prestados por pessoa física (subcontratação de serviços de carga), por entender que tal atividade não poderia ser considerada insumo em razão da atividade desempenhada pela empresa.

A peça de defesa argumenta que a legislação em vigor incluiria empresas prestadoras de serviço de transporte rodoviário de carga no rol daquelas que fariam jus ao crédito presumido de Cofina sobre os valores dos pagamentos de serviços de transporte de carga prestados por pessoa física, desde o ano de 2005.

Assim, considerando que uma das atividades descritas no objeto social da Recorrente é a prestação de serviços de transporte de carga, a Recorrente teria direito ao crédito de Cofins sobre os valores pagos a este título, ainda que realizando estas operações de transporte em benefício próprio.

Fretes podem ser considerados insumos, seja na venda, seja durante a produção. Entretanto, **no caso de fretes contratados de pessoas físicas entende-se que a lei inadmite tal creditamento.**

### **Da Adequação das Alíquotas relativas ao Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial**

A fiscalização entendeu para a apuração do crédito presumido referente às aquisições de pessoas físicas deveriam ser aplicadas as alíquotas de acordo com cada insumo adquirido (conforme previsto nos incisos I e II, do §3º, do artigo 80, da Lei nº 10.925, de 2004). Desta forma, apurou que a ora Recorrente teria utilizado, equivocadamente, a alíquota de 4,56% de crédito presumido, quando na verdade, sobre as aquisições de alguns insumos, deveria ter sido aplicada a alíquota de 2,66%. Esclareça-se que não foram glosados os créditos presumidos de mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas, foram somente readequadas às alíquotas aplicáveis na presunção.

A fim de explicar sua atuação a peça de defesa argumenta que a Lei nº 10.925, de 2004, autorizou as pessoas jurídicas que comercializam mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal (classificadas em determinados códigos NCM), a apuração de crédito presumido das contribuições ao PIS/Cofins sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas jurídicas que exerçam a atividade agropecuária e de cooperativa de produção agropecuária. Desta forma, entende serem aplicáveis as seguintes alíquotas:

- a) 60% para **produtos de origem animal** - alíquotas efetivas: 0,99% (PIS/PASEP) e **4,56%** (Cofins);
- b) 50% para **soja e derivados** - alíquotas efetivas: 0,825% (PIS/PASEP) e **3,8%** (Cofins);
- c) 35% para os **demais produtos** - alíquotas efetivas: 0,5775% (PIS/PASEP) e **2,66%** (Cofins);

A Fiscalização entendeu que a apuração de crédito presumido relativo às aquisições de pessoas físicas deveria seguir o previsto nos incisos I e II, do §3º, da mencionada Lei. Desta forma, a Recorrente deveria ter se utilizado da alíquota de 2,66% ao invés daquela aplicada (4,56%).

Por sua vez, a recorrente **reitera seu entendimento de que teria aplicado a legislação com correção**. Explica que em seu processo industrial de fabricação (de carne de suínos e aves e seus respectivos processados) a empresa adquire diversos itens como **milho, soja,**

**sorgo, trigo** entre outros, os quais são utilizados como insumos para obtenção de seus produtos finais. Nas aquisições realizadas, portanto, há **insumos vegetais**, os quais são utilizados para a fabricação de mercadorias de origem animal. Entende que por ser fabricante de produtos de origem animal suas aquisições deveriam gerar direito a crédito presumido com direito à utilização de crédito presumido de Cofins com a alíquota de 4,56% “*pouco importando se o insumo adquirido para o processo produtivo é animal ou vegetal*” (fl. 2.253).

A discussão se instaura, portanto, quanto à definição do percentual que deve ser aplicado ao cálculo do crédito presumido, em razão da previsão do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004. **Entende a fiscalização que os percentuais são definidos de acordo com a classificação dos insumos adquiridos** – o que gera, em consequência, a discrepância entre a utilização do percentual de 35% e 60%. O recorrente, por sua vez, **entende que tal classificação está relacionada à mercadoria produzida**. A matéria oposta restringe-se à determinação da alíquota de cálculo do crédito presumido do PIS agroindústria.

Este Conselho tem o tema já exaurido, após a edição da Súmula 157, a qual se transcreve abaixo:

**Súmula CARF nº 157:** “O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.”.

Por força do artigo 72, caput, do RICARF, aplica-se respectiva súmula ao presente processo administrativo, de modo que, se faz obrigatória a **reversão das alíquotas efetuada pela fiscalização, reconhecendo-se à Recorrente o direito à apropriação do crédito presumido no equivalente a 60%** da alíquota.

## Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **dar parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para **admitir a tomada de crédito presumido sobre as compras** que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência, **exonerando parcialmente o crédito tributário**, devendo ser readequado o rateio dos créditos de exportação, com base no acolhimento desta parte do Recurso Voluntário, devendo **permanecer mantidas as demais glosas**.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Pedrosa Giglio

## Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Robson Costa, Redator designado.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, no qual prevaleceu no julgamento, pelo provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao desconto de crédito em relação aos **serviços de fretes de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa e seus distribuidores**, assim divergindo da Relatora que acompanhou a premissa da autoridade fiscal de que “*por se tratarem de despesas operacionais relativas a transferências de produtos acabados, ou seja, despesa incorrida após o processo produtivo, não devem gerar créditos das contribuições por falta de previsão legal, isto é, não podem ser considerados insumos, nem fretes em operações de venda*”.

Vejamos a decisão deste colegiado que constou na Ata de Julgamento:

**Decisão:** Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para admitir a tomada de crédito presumido sobre as compras que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência, com a readequação do rateio dos créditos de exportação correspondentes, e (ii) por maioria de votos, para reconhecer o direito de crédito em relação ao frete decorrente do transporte de produtos entre estabelecimentos e seus distribuidores, mas desde que comprovado e observados os requisitos da lei, vencidos os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio (Relatora) e Marcos Antônio Borges (substituto integral), que negavam provimento nesse item, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

Com todas as vêrias a ilustre Conselheira-Relatora Original deste processo, o entendimento que prevaleceu, é que nos termos do posicionamento extraído do RESP. 1.221.170/PR DO STJ e da atividade exercida pela empresa, o **serviço de fretes de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa e seus distribuidores**, é essencialmente indispensável, já que diretamente relacionada a atividade econômica desempenhada.

Quanto a presente rubrica, que tem como pano de fundo a possibilidade de creditamento sobre **fretes de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa e seus distribuidores nas operações de vendas**, faz-se necessário em comumhão ao conceito contemporâneo de insumo, a contida leitura acerca do que dispõe o inciso IX do Art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispôs sobre a hipótese deste creditamento:

**Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)**

...

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

Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final. Neste caso, devemos admitir créditos sobre a totalidade do gasto necessário para levar o produto final do local de produção/armazém até o consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos de ordem operacional, é possível que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento, seja do titular ou de distribuidores, para depois, então, ser entregue ao cliente.

Imperioso ressaltar que “*as glosas ocorreram, não pela falta de escrituração no Livro Registro de Saídas das notas fiscais vinculadas aos CTRC, mas pela não comprovação da efetiva ocorrência das operações de venda vinculadas aos tais CTRC*”, quer seja literalmente entregue aos clientes, o que culminou na glosa destes dispêndios: a uma por não serem considerados como insumo; a duas por não serem fretes em operações de venda.

Dentro desse contexto fático e com arrimo ao entendimento proferido pela maioria da turma, em observância a evolução das normas que disciplinaram o assunto ao longo do tempo, em estrita observância aos ditames legais, ancorando-se sobretudo em vasto precedentes neste CARF no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos por se constituir como parte da “operação de venda”, é de se reverter a glosa dos créditos com os **serviços de fretes de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa e seus distribuidores**.

### **Conclusão**

Diante do exposto voto por dar provimento ao Recurso Voluntário nesta rubrica, desde que devidamente comprovados pelo Recorrente, observados os demais requisitos da lei.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa