



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10920.904993/2012-12</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.576 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BATTISTELLA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. MONOFASIA. INSUMOS. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

A aquisição de bens sujeitos ao regime monofásico gera direito a créditos da não-cumulatividade se utilizados como insumos na produção de bens e serviços pelo comprador.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.

Os créditos da não-cumulatividade referentes a períodos anteriores ao analisado somente podem ser aproveitados se devidamente apurados e informados nº Dacon, com sua retificação dentro do prazo prescricional.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES.

Somente geram créditos vinculados à depreciação máquinas e equipamentos incorporados ao imobilizado da empresa e utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das glosas apontadas por falta de interesse processual e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Sergio Martinez Piccini – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER), cujo crédito provém do saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep, relativo ao mercado externo, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao quarto trimestre de 2008

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Manifestação de Inconformidade até o Acórdão nos presentes autos, peço vênha para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, bem como sua ementa.

### 1. PROCEDIMENTO FISCAL/DESPACHO DECISÓRIO

Em seu Despacho Decisório, complementado pela Resolução da DRJ apresentou reconhecimento do Direito Creditório pedido, mantendo algumas glosas, como abaixo descrito:

Analisando os dados fornecidos e a documentação apresentada pelo Contribuinte para apuração dos créditos das Contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, constato que o contribuinte tem direito à parte do crédito passível de ressarcimento solicitado, no valor de R\$*x*, conforme "tabela 01" abaixo e cálculos constantes das planilhas às fls. 3582 A 3716.

Essas planilhas são compostas por dois quadros: "Declarado - DACON" e "Deferido", sendo que o primeiro exhibe um demonstrativo-resumo dos créditos como informados pelo requerente em seu DACON, que coincide com os respectivos Pedidos de Ressarcimento, e o segundo quadro "Deferido" resume os valores apurados como resultado da análise. É, portanto, com base nos valores contidos nesse quadro que a proposta de reconhecimento do direito creditório será feita.

Nesta planilha foram lançados, conforme informado pelo contribuinte nas fichas 13 A e 23 A dos Dacons, saldos iniciais de Mercado Interno e Externo não pertencer aos trimestres em análise, os quais poderão sofrer alterações quando da análise dos períodos a eles referentes.

Em relação aos saldos iniciais lançados pelo contribuinte nas fichas 13 A e 23 A dos Dacons relativos aos períodos desta análise (03Trim/08 ao 04 Trim/09), os mesmos foram ajustados conforme glosas realizadas. Também houve ajustes nos valores de desconto entre as rubricas "Tributada no Mercado Interno", "Não Tributada no Mercado Interno" e "de Exportação", sendo que os mesmos não alteraram o valor total descontado.

Após a Diligência determinada pela DRJ discorreu:

Agora possa-se ao resultado da nova análise (item (i) da Diligência) com base nos novos parâmetros contidos no julgamento feito pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ do REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018 e no Parecer Normativo nº 5, de 17/12/2018.

Os valores glosados abaixo estão detalhados na planilha 'GLOSAS BASITSTELLA - PROCESSO' à folha 352 (arquivo não paginável) do presente processo:

(...)A numeração de folhas abaixo refere-se aos documentos acostados nº processo de comunicação com o contribuinte 10920.723040/2011-66 a qual foi vinculado ao presente processo.

1. Linha 02 do Dacon - R\$X - Bens Utilizados como Insumos. Conforme amostragem de notas fiscais e documentos às folhas 2180 a 2555, 2836 a 3052 e esclarecimentos prestados pelo contribuinte às folhas 2125 a 2128 e 3505 a 3511, foram glosadas as notas fiscais não enviadas.

2. Linha 04 do Dacon - R\$X - Despesas de Energia Elétrica. Conforme amostragem de notas fiscais às folhas 2770 a 2772 e 3166 a 3202, e esclarecimentos prestados pelo contribuinte às folhas 2125 a 2128, foram glosadas as notas fiscais não enviadas.

3. Linha 06 do Dacon – R\$X - Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas. Foram glosadas as notas fiscais não enviadas pelo contribuinte conforme informado às folhas 2125 a 2.128.

4. Linha 07 do Dacon - RSx - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda. Foram glosadas, conforme amostragem de notas fiscais às folhas 3203

a 3326, as despesas com fretes não enquadrados nos ditames da lei (inc. IX do art. 3º Inc. do art. 15, do Lei 10.833/2003), tais como fretes entre filiais, frete pago, remessa para industrialização e despesas de fretes com agenciadores de cargas para o exterior.

5. Linhas 09 e 10 do Dacon – R\$X - Depreciação - Com Base nos Encargos de Depreciação e Com Base no Valor de Aquisição. Foram glosadas as notas fiscais não enviadas e os itens que não se enquadram nos ditames da Lei (incisos VI e VII do Art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), conforme demonstrativos às folhas 1148 a 1207, 3512 a 3514, esclarecimentos às folhas 2125 a 2128, 2135 a 2137, 3505 a 3511 e amostragem às folhas 3359 a 3369. Em relação aos 'Tratores Florestais Feller Buncher (cód. inventário 601611 e 601621)', tais itens foram glosados devido ao fato de o contribuinte ter se creditado destes itens como "Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil" (fls.1129 a 1141 e 1275 a 130)

Conforme consta, o Direito Creditório foi reconhecido da seguinte forma:

CRÉDITO SOLICITADO	R\$ 186.822,56
CRÉDITO RECONHECIDO NO DESPACHO	R\$ 151.189,70
CRÉDITO ADICIONAL RESOLUÇÃO	R\$ 52.411,60

Foram mantidas glosas de:

(a) insumos; (b) energia elétrica; (c) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda - frete nacional e internacional; (d) aluguel de máquinas e equipamentos; e (e) créditos do ativo imobilizado.

## 2. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em sua Manifestação discorda das glosas de:

- insumos;
- energia elétrica;
- despesas de armazenagem e fretes na operação de venda - frete nacional e internacional;
- aluguel de máquinas e equipamentos; e
- créditos do ativo imobilizado.

Entre as glosas de bens ou serviços utilizados como insumos destaca o óleo diesel e matéria prima para elaboração, essenciais para o processo produtivo.

O ciclo produtivo da Manifestante inicia-se com o corte das árvores. Nesta etapa do processo são utilizados tratores e processadores florestais para a extração de árvores em pé e deslocamento destas árvores entre as fazendas. Os carregadores florestais e o descascador de toras também são utilizados no processo produtivo. Além destes, tem-se os geradores de energia, que são utilizados nos "horários de pico" na cadeia produtiva com a finalidade de consumir menos energia elétrica, horário este, de maior valor agregado. O combustível que gera a energia para essas máquinas é o óleo diesel.

### 3. ACÓRDÃO DRJ

A decisão de Piso apresentou a seguinte ementa:

*Ementa: PROVA.*

*A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.*

*NULIDADE.*

*Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Inexiste cerceamento do direito de defesa quando reaberto o prazo legal para aditamento à manifestação de inconformidade em razão do resultado da diligência fiscal realizada.*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.*

*As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.*

*INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.*

*Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO DEFINIDO EM JULGAMENTO DO STJ VINCULANTE NO ÂMBITO DA RFB. REVERSÃO DE GLOSAS.*

*Constatado em procedimento de diligência que parte das glosas dos créditos efetuados não mais procediam à luz de atual contexto normativo vinculante no âmbito da RFB sobre o conceito de insumos aplicável ao regime não cumulativo das contribuições para o PIS/Cofins, procede-se à revisão das glosas.*

*CRÉDITO. INSUMO. BENS E SERVIÇOS.*

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para o processo de produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, cujas despesas restem devidamente comprovadas.*

*CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA.*

*No regime não cumulativo das contribuições para o PIS/Cofins é permitido o crédito com despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, cujas despesas restem devidamente comprovadas.*

*CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.*

*No regime não cumulativo das contribuições para o PIS/Cofins é permitido o crédito calculado sobre as despesas incorridas no mês com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, cujas despesas restem devidamente comprovadas.*

*CRÉDITO. FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA.*

*No regime não cumulativo das contribuições para o PIS/Cofins a pessoa jurídica poderá descontar crédito calculado sobre as despesas incorridas no mês relativas à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cujas despesas restem devidamente comprovadas.*

*CRÉDITO. FRETE INTERNACIONAL.*

*No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil e ainda que o transporte seja efetuado como parte de contrato global de logística.*

*CRÉDITO. DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.*

*Para apropriação do crédito com encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, necessária se faz a*

*demonstração de que adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. E para apropriação do crédito com encargos de depreciação de edificações e benfeitorias, necessária se faz a demonstração de sua utilização nas atividades da empresa.*

*A falta de apresentação do documento fiscal impede a regular apuração do valor a ser depreciado, ensejando a glosa do crédito correspondente.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente*

*Direito Creditório Reconhecido*

Manteve as glosas apontadas na Informação Fiscal por falta de comprovação por meio de documentos hábeis e idôneos

Apresenta sua conclusão da seguinte forma:

***Por todo exposto, VOTO no sentido de JULGAR PROCEDENTE a manifestação de inconformidade e RECONHECER direito creditório adicional de R\$52.411,60, conforme a Informação Fiscal resultante da diligência fiscal (e-fls. 379/384), o qual somado à parcela já concedida de R\$151.189,70, deve ser limitado ao montante objeto do Pedido de Ressarcimento, de R\$186.822,56.***

#### 4. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente apresenta sua discordância:

- ***DO CORRETO ENTENDIMENTO COM RELAÇÃO AO CONCEITO DE INSUMO APLICÁVEL NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS – CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA – RESP Nº 1.221.170/PR 3.2. DA ATIVIDADE ECONÔMICA DA RECORRENTE – PROCESSO DE PRODUÇÃO***
- ***DA ATIVIDADE ECONÔMICA DA RECORRENTE – PROCESSO DE PRODUÇÃO***
- ***DOS BENS A TÍTULO DE INSUMO – LINHA 02 DO DACON***
- ***DAS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA – LINHA 04 DO DACON***
- ***DA ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA – LINHA 07 DO DACON***
- ***DA DEPRECIÇÃO – ATIVO IMOBILIZADO***

É o relatório

## VOTO

Conselheiro **Mário Sergio Martinez Piccini**, Relator

### I – ADMISSIBILIDADE

Conheço parcialmente do Recurso Voluntário por ser tempestivo, tratar de matéria de competência desta turma e cumprir os demais requisitos ora exigidos.

#### 1. QUANTO A PARTE DO RECURSO VOLUNTARIO NÃO CONHECIDA

Como relatado a empresa transmitiu Pedido de Ressarcimento - PER (nº 40768.90025.211211.1.5.09-1504), com fundamento no art. 6º, §1º, da Lei nº 10.833/2003, cumulado com Declarações de Compensação, de crédito de Cofins não cumulativo do 3º trim/2009, vinculado a receitas do mercado externo, no valor total de R\$ 186.822,56.

O Despacho Decisório (DD), que analisou o ciado PER, reconheceu um direito creditório no valor de R\$ 151.189,70, com adicional posterior de R\$ 52.411,60

No presente caso, a questão do conceito de insumos, matéria objeto de julgamento pelo STJ, em sessão de 22/02/2018, do REsp 1.221.170, levada ao âmbito de Recurso Repetitivo, já foi contemplada na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, expedida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, publicada em 03/10/2018, e pela Administração Tributária Federal por meio de Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU de 18/12/2018).

#### Conceito de Insumo

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 (DOU de 18/12/2018), veio apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumo estabelecida pelo STJ no julgamento do Recurso

Especial 1.221.170/PR. Em suas conclusões, resumiu os critérios de análise e aplicações da nova definição de insumos.

#### Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço": a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja": b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens 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, bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas,

projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc;

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

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

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Como se vê, somente podem ser considerados insumos itens aplicados no **processo de produção** de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, admitindo-se créditos em relação ao insumo do insumo, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

Da mesma forma, excluem-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo

exceções justificadas; assim como itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; e também os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Acerca da utilidade do teste de subtração, assim se manifestou o PN COSIT/RFB nº 5/2018:

21. **O teste de subtração** proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "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" (fls 62 do inteiro teor do acórdão), **não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo.** Vale destacar que **a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.**

Como se vê, o teste de subtração trata-se de ferramenta indiciária, cuja aplicação deve levar em conta a interpretação da abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pela contribuinte", a qual, a despeito possa fazer parecer haver insumos em qualquer atividade desenvolvida, deve se circunscrever ao **processo de produção** de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica, conforme mencionado nos aludidos parágrafos 15 a 18 do mencionado PN COSIT/RFB nº 5/2018:

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

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.**

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual - EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões"). (destaques acrescidos)

Ainda, importante frisar que a atividade de comércio não gera direito a crédito a título de insumo. Nesse sentido também dispôs o Parecer Normativo em comento:

## 2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **somente há insumos geradores de créditos** da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.**

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, **não há insumos na atividade de revenda de bens**, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.**

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as "atividades" de "produção de bens ou prestação de serviços" e de "revenda de bens", e não sobre as "pessoas jurídicas" que desempenham uma ou outra atividade.

A Recorrente descreveu seu processo produtivo, que apresenta-se no trabalho da madeira (recebimento de toras, cozimento de toras, laminação, corte de lâminas, descascador, serraria, gradeação, secagem, preparo dos sarrafos, coladeiras, passadeira de cola, montagem, pré prensagem, prensa, esquadrejadeira, refiladeira, acabamento de chapas, lixadeira, prensa, classificação, montagem, embalagem, expedição).

Efetuem análise das glosas mantidas e razões da Recorrente

**1. Quanto a glosa de:**

- A. Bens e Serviços a Títulos de Insumo
- B. Energia Elétrica
- C. Aluguel de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas

As Glosas em questão foram mantidas nos itens A,B,C por falta de comprovação das despesas ali mencionadas.

A Recorrente teve oportunidade de apresentar os documentos hábeis e idôneos, correlacionando com seu Direito Creditório, mas não o fez, seja em Manifestação de Inconformidade ou no Recurso Voluntário.

Ressalte-se que o presente caso trata de pedido de ressarcimento, de iniciativa do próprio contribuinte e não de uma ação de iniciativa da Receita Federal. Em pedido de ressarcimento compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 373, inciso I.

Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito ao ressarcimento de tal sorte que, se a RFB resiste à pretensão do interessado, não homologando o pedido, incumbe a ele, o contribuinte, na qualidade de autor, demonstrar seu direito.

A falta de adequação entre o Recurso Voluntário e a Impugnação configura necessariamente ausência de lide em relação à matéria trazida apenas em segunda instância, devendo ser reconhecida a preclusão consumativa.

Ressalta-se que a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a defesa do contribuinte, contendo as matérias que delimitam a lide administrativa, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de Recurso voluntário em caso de inconformismo, não se admitindo conhecer de inovação recursal, inclusive para se evitar supressão de instância.

A competência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se circunscreve ao julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial, de forma que não se aprecia a matéria que não tenha sido atacada em impugnação e submetida à primeira instância administrativa.

Quando é alegada a existência de um crédito, a documentação que suporta o pedido tem que existir e estar tempestivamente disponível

**Diante do exposto, acompanho o entendimento da decisão de piso itens A, B, C, não conhecendo do Recurso Voluntário nos itens em apreço.**

## **2. QUANTO A PARTE CONHECIDA**

### **III– MÉRITO**

Como relatado a empresa transmitiu Pedido de Ressarcimento - PER (nº 40768.90025.211211.1.5.09-1504), com fundamento no art. 6º, §1º, da Lei nº 10.833/2003, cumulado com Declarações de Compensação, de crédito de Cofins não cumulativo do 3º trim/2009, vinculado a receitas do mercado externo, no valor total de R\$ 186.822,56.

O Despacho Decisório (DD), que analisou o pedido PER, reconheceu um direito creditório no valor de R\$ 151.189,70, com adicional posterior de R\$ 52.411,60

#### **2. Quanto à Glosa de:**

Armazenagem e Frete na Operação de Venda

Depreciação – Ativo Imobilizado

#### **D. Armazenagem e Frete na operação de Venda**

Foram mantidas as glosas de fretes não enquadrados nos ditames da lei, tais como frete entre filiais, remessa para industrialização, despesas de frete com agenciadores de carga para o exterior e notas fiscais não apresentadas.

A Recorrente alega que utiliza a classificação “*serviços prestados com transporte de toras*” que corresponde ao frete na aquisição de insumos realizada da fazenda para a indústria. Essas fazendas estão situadas dentro do mesmo município da Indústria, nesse caso, não há necessidade da emissão do conhecimento de transporte.

Como bem apontado na decisão de piso, transporte dentro do mesmo município não há necessidade de emissão do CTTC – Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas,

Contudo, a operação de transporte de cargas dentro do mesmo município não prescinde de utilização de documento fiscal equivalente (Nota Fiscal de Serviço), documento este

que também por ora da defesa não foi anexado ao processo. À falta de comprovação da própria despesa, não há como se conferir o crédito a ela correspondente.

As Despesas com fretes de produtos acabados entre filiais tem enfrentamento na Súmula CARF nº 217, que não geram créditos:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Todos os Fretes apresentados apresentam ora limites legais, ora comprovação por meio de documentação.

Quanto a Despesa de Frete com agenciadores de carga para o exterior, os pagamentos efetuados a agenciadores não se caracterizam como pagamentos a pessoa jurídica nacional de transportes.

Esse é o entendimento do CARF, como apresentado pelo Ilustre Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel, no Acórdão nº 3102.003.177, de 10/12/2025, a quem peço licença para parcial reprodução:

#### EMENTA E DISPOSITIVO

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 2010*

**FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.**

*Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante transportador domiciliado no exterior. (Acórdão CARF nº 3102.003.177, processo 13051.720.041/2011-23)*

*(.....)*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.*

#### VOTO

*Com relação aos fretes marítimos, trata-se de serviços de transporte internacional prestados por transportadores estrangeiros não domiciliados no Brasil cuja transação foi intermediada por representantes no país.*

*O assunto já foi objeto de análise por esta Turma que decidiu, por unanimidade de votos, no Acórdão 3102-002.426, que não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.*

*O inciso I, parágrafo 3º, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 é bem explícito em relação a essa questão:*

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

*Efetivamente, para ser atendida a condição de o frete ser contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, não basta que a pessoa jurídica com quem seja contratado o transporte seja domiciliada no Brasil. Requer-se que o próprio transportador seja nacional, uma vez que os agentes marítimos, agentes intermediários de transporte e empresas de assessoria aduaneira são meros intermediários à contratação do transporte, que, efetivamente, se dá entre o transportador domiciliado no exterior e o exportador.*

**Esse também é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme exposto abaixo:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS

Período de apuração:01/07/2008 a 30/09/2008

(...)

*Nos termos do §3º do art.3º da Lei 10.833, somente o frete pago a empresa sediada no Brasil gera direito de crédito da COFINS, a isso não se equiparando a mera transferência de recursos a representante, sediada no Brasil, do efetivo prestador do serviço de transporte sediada no exterior. (Processo nº 13053.000909/2008-50, Acórdão 9303-004.382 – 3ª Turma, sessão de 9 de novembro de 2016)*

Todos os Fretes apresentados apresentam ora limites legais, ora comprovação por meio de documentação.

Assim, correto entendimento da Decisão de Piso.

#### E. Depreciação – Ativo Imobilizado

A Glosa foi efetuada baseada em Notas Fiscais não apresentadas, itens que não se enquadram nos ditames da Lei (incisos VI e VII do Art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003)

Os itens que não se enquadram nos ditames legais ou não tem comprovação são apresentados na planilha Folhas, fls. 378:

Glosas Imobilizado - 2008/2009						
MÊS/ANO	VALOR AQUISIÇÃO	DESCRIÇÃO DO ITEM	jul-09	ago-09	set-09	MOTIVO
set-04	49.307,19	1 POCO ARTESIANO0976	164,36	164,36	164,36	Não produção ou não atividade da empresa
fev-05	4.426,00	1 ESTUFADECIRCULARIZACAO E RENOVACAO DENF 42499 TECNAL EQUIP.LABOR 0190	92,21	92,21	92,21	Não produção ou não atividade da empresa
abr-05	420,00	2 MB PA478PINOS INTEL 845 GVFN S/V/R.NF 1004 MICROSUL DISTR.EQUI 0599	1,40	1,40	1,40	Não produção ou não atividade da empresa
mai-05	550.196,49	1 ESTACAO DE TRATAMENTO DE FLUETES.TRANSF. INVENTARIO 600553.950	1.833,99	1.833,99	1.833,99	Não produção ou não atividade da empresa
jun-05	543,82	3 VLR REF AQ5 MATERIAIS DIVERSOS NAMANUTENF 2411 HOBART DO BRASIL LT 0580	11,33	0,00	0,00	Não produção ou não atividade da empresa
jul-05	59.755,00	3 VLR REF PRESTACAO DE SERVICOS NA REFORMANF 71 DUAL POWER G2 EMPRESA 0376	199,18	199,18	199,18	Não produção ou não atividade da empresa
jul-05	12.350,00	5 RECUPERACAO TANQUE NEUTRALIZACAO.NF 43 ENGEPLAR IND.COM.LTDA 0512	257,29	0,00	0,00	NF não enviada
jul-05	1.130,00	1 RADIOMOTOROLA MOD.EP450 16CH LAH65KD9AANF 12993 DRJ RADIO COMUNICA 0619	23,54	0,00	0,00	NF não enviada
jul-05	460,00	4 VLR REF AQ5 PECAS DE REPOSICAO BOMBA ININF 6688 BOMMOTOR COM.BOMBAS 0950	9,58	0,00	0,00	Não produção ou não atividade da empresa
jul-05	6.304,00	5 CARCACA DE ACO INOX CFB/TAMPA DE PRESSAO NF 6689 BOMMOTOR COM.BOMBAS 0950	131,33	0,00	0,00	Não produção ou não atividade da empresa
jan-06	4.857,87	1 AMBULATORIO0982	16,19	16,19	16,19	Não produção ou não atividade da empresa
fev-06	13.194,72	8 CALHADOBRADANF 101338 METALURGICA GANS950	274,89	274,89	274,89	Não produção ou não atividade da empresa
abr-06	25.408,30	1 TROCADORDE CALOR COM RESERVATORIOEM ACNF 4766 ARAUTERM EQUIP.TERM 0985	529,34	529,34	529,34	Não produção ou não atividade da empresa
mai-06	13.401,67	1 CASA DO QUIMICO0988	44,67	44,67	44,67	Não produção ou não atividade da empresa
mai-06	444,34	8 MATERIAISPARA REFORMA ESCRITORIO.NF 83281 BATTISTELLA IND.CO 0356	1,48	1,48	1,48	Não produção ou não atividade da empresa
mai-06	2.700,00	10 SERVICOSDE MANUTENCAO E REFORMA ESCRITONF 115 LUCIANO RIBEIRO FARI 0356	9,00	9,00	9,00	Não produção ou não atividade da empresa
jun-06	2.100,00	11 SERVICOSDE MANUTENCAO E REFORMA ESCRITONF 118 LUCIANO RIBEIRO FARI 0356	7,00	7,00	7,00	Não produção ou não atividade da empresa
jun-06	4.523,48	6 AERADOR AQUAPA B-209 220/380V TRIFASICONF 15678 BERNAUER AQUACULTU 0512	94,24	94,24	94,24	Não produção ou não atividade da empresa
set-06	2.000,00	1 BOMBASUBMERSA MODELO VRE6108009 RE 3HP.NF 219 AGUA LAGES POCOS ART 0512	41,67	41,67	41,67	Não produção ou não atividade da empresa
nov-06	3.087,50	3 PRESTACAO DE SERVICOS NO MANUTENCAO E INNF 2092 LINK PRESTADORA SER 0442	64,32	64,32	64,32	NF não enviada
nov-06	10.560,00	1 MODULOELETRONICO RKNF 119913 RODOPARANA IMLEM 0079	220,00	220,00	220,00	NF não enviada
dez-06	2.460,00	1 BOMBASUBMERSA MODELO VBE.61X13050Y13ESP NF 221 AGUA LAGES POCOS ART 0516	51,25	51,25	51,25	Não produção ou não atividade da empresa
mar-07	2.470,00	8 AERADOR AQUAPA B-209.NF 17302 BERNAUER AQUACULTU 0512	51,46	51,46	51,46	Não produção ou não atividade da empresa
out-07	3.390,00	1 MOTOSERRASTILL MS 381NF 4827 AGROPECUARIA GROSSL 0979	70,625	70,625	70,625	NF não enviada
nov-08	2.500,00	1 MOTORAVANCO AUT RAIMANN USADO 12482002NF 395081 RUY ALFREDO MILCZ 1051	208,33	208,33	208,33	Não produção ou não atividade da empresa
dez-08	700.000,00	1 TRATORFLORESTAL FELLER BUNCHER MOD 521CONTRATO LEASING LPP126921067	58.333,33	58.333,33	58.333,33	Crédito tomado como arrendamento mercantil
dez-08	73.021,05	1 EMPILHADEIRA HYSTERCONTRATO DE LEASING 7511990 1069	6.085,09	6.085,09	6.085,09	NF não enviada
dez-08	73.021,05	1 EMPILHADEIRA HYSTERCONTRATO DE LEASING 7511990 1069	6.085,09	6.085,09	6.085,09	NF não enviada
mar-09	1.150.000,00	1 FELLERBUNCHER SERIE CAT00522V5220260CONTR ARRENDE MERCANTIL LPP13 1075	95.833,33	95.833,33	95.833,33	Crédito tomado como arrendamento mercantil
abr-09	85.996,35	1 FORNALHACALDEIRA RECEBIDO DE ANDAMENTO01091	7.166,36	7.166,36	7.166,36	NF não enviada
set-09	42.000,00	1 PERFILADEIRA GIBEN RIO - USADANF 13618 WALTER WERLE1115	0,00	0,00	0,00	NF não enviada
TOTAL			177.911,89	177.478,81	177.478,81	

Efetueamos análise.

Quanto aos Tratores Florestais Feller Bruncher verifica-se creditamento como Despesas de Arrendamento Mercantil, alegando a Recorrente que também teria direito a depreciação do Ativo Imobilizado, fato esse que não encontra correspondência na legislação.

Os demais itens foram apresentados de forma bem genérica, com argumentos da importância dos Ativos, sem contudo detalhamento, notas de aquisição ou descrição que permitisse corretamente a seu processo produtivo.

A Decisão de Piso espelha corretamente esse entendimento:

*Pois bem, quanto à exigência das notas fiscais de aquisição do imobilizado, é relevante para fins de se comprovar o valor do bem adquirido, já que a cota de depreciação é calculada sobre o valor de aquisição; bem como para comprovar se corresponde a bem novo ou usado (já depreciado); a data de aquisição, a partir de quando é passível de sofrer depreciação conforme a taxa correspondente à sua natureza e ao uso do bem, e se é passível de benefício fiscal específico na data em que adquirido, entre outros.*

*A falta do documento fiscal de aquisição obstaculiza a aferição do valor a ser depreciado, razão pela qual correta a glosa do crédito correspondente.*

Sem razão a Recorrente também nesse tópico.

Para concluir verifica-se que não há lide nas glosas efetuadas e mantidas, pois todo Direito Creditório foi concedido, conforme dispositivo do Acórdão da DRJ:

**Por todo exposto, VOTO no sentido de JULGAR PROCEDENTE a manifestação de inconformidade e RECONHECER direito creditório adicional de R\$52.411,60,**

**conforme a Informação Fiscal resultante da diligência fiscal (e-fls. 379/384), o qual somado à parcela já concedida de R\$151.189,70, deve ser limitado ao montante objeto do Pedido de Ressarcimento, de R\$186.822,56.**

Temos então que o valor requerido no Pedido de Ressarcimento - PER (nº 40768.90025.211211.1.5.09-1504) foi integralmente reconhecido à interessada.

Assim, considerando que ela já teve o seu pedido plenamente satisfeito, não existe razão para análise do presente Recurso Voluntário na parte já apresentada visto que o resultado dessa análise não traz proveito à empresa e nem à Fazenda Nacional.

Diante do exposto, não conheço do item referente às glosas por falta de interesse processual.

### **3. Quanto a referência para inclusão do Adicional verificado na diligência**

Na petição acostada e dirigida ao Delegado da Receita Federal a Recorrente brada que os créditos adicionais reconhecidos pela DRJ não foram encaminhados para pagamento,

Verificando a decisão do Acórdão da Delegacia de Julgamento constato que foi reconhecido adicional, sendo que o total deve estar limitado ao valor solicitado no Pedido de Ressarcimento.

Se fosse concedido mais do que foi solicitado, ocorreria o chamado “ultra petita”, violando conceitos chaves do Código de Processo Civil – CPC/2015, artigos 141, 492:

#### *Artigo 141*

*Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.*

#### *Artigo 492*

*Art. 492. É vedado ao juiz proferir decisão de natureza diversa da pedida, bem como condenar a parte em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.*

Eventual crédito que a Recorrente entender como remanescente superior ao seu pedido deve ser solicitado junto a Receita Federal, dentro do prazo legal, obedecendo as orientações emanadas nas Instruções Normativa do Fisco e demais legislações.

Diante do exposto, sem razão a Recorrente nesse item.

**III – DISPOSITIVO**

Nesse sentido, voto em conhecer parcialmente do recurso Voluntário, não conhecendo das glosas apontadas por falta de interesse processual e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Sergio Martinez Piccini**