



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.735093/2020-51
RESOLUÇÃO	3402-004.328 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COPACOL-COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem intime a Recorrente para tomar as seguintes providências: **(i)** demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o enquadramento das despesas (bens e serviços) que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, bem como a utilização em seu processo produtivo, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018; **(ii)** comprovar o direito creditório com relação aos fretes sobre compras sem a identificação do documento da carga, tendo em vista o argumento de rastreabilidade plena (notas fiscais correlatas, ordens de compra, registros internos de entrada, tickets de balança e mapeamento logístico interno); e **(iii)** comprovar as devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa e as razões pelas quais ocorreram tais evoluções. Com a comprovação acima, deverá a unidade de origem elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nesta Resolução, manifestando-se sobre os documentos apresentados pela Recorrente, bem como recalcular as apurações, caso necessário. Cumprida a diligência, a unidade de origem deverá intimar a Recorrente para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias, retornando os autos a este Colegiado, com ou sem manifestação da parte, para que se dê prosseguimento ao julgamento.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Larissa Cassia Favaro Boldrin (substituta integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-018.528, proferido pela 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2019 a 31/12/2019

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

O conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS, conforme o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, 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 realizados pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO.

Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. 1.221.170 - PR, onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/Pasep e COFINS não cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo de bens destinado a venda ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º)

Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE RELACIONADO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA.

Para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo do PIS/COFINS, consideram-se insumos os fretes relacionados à aquisição de bens utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviços a terceiros. A apuração de crédito sobre o valor do frete, nessa hipótese, é possível mesmo quando o bem transportado tenha sido vendido ao adquirente com suspensão, alíquota zero ou não incidência da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

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 insumo bens e/ou serviços utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com transporte para a formação de lote de exportação, não se caracterizam como insumos, por serem suportados em momento posterior à etapa da produção dos bens ou da prestação dos serviços, estando alheio ao dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços utilizados na produção; e não se enquadram no conceito de frete na operação de venda.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2019 a 31/12/2019

MATÉRIA NÃO ALEGADA. PRECLUSÃO.

A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo da manifestação de inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório (DD) nº 38 (f. 314-341) proferido pela Equipe de Gestão do Crédito Tributário e do Direito Creditório da 9ª Região Fiscal – EQRAT, em 01/02/2021, que reconheceu parcialmente o crédito de COFINS referente ao 4º trimestre de 2019, no valor de R\$ 12.441.191,91, pleiteado por meio do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 21231.60806.100220.1.1.19-6080.

Explica a fiscalização que os créditos objeto do PER dividem-se em básicos, presumidos e decorrentes da importação, vinculados à receita não tributada no

mercado interno e mercado externo, apurados pela interessada no trimestre, conforme detalhado no quadro a seguir:

Cofins Não-Cumulativa - Ressarc/Compens		
Código	Descrição	Valor Total
201	Crédito vinc. à receita não tributada no mercado interno (MI) - Alíquota Básica	5.579.521,91
301	Crédito vinc. à receita de exportação - Alíquota Básica	4.288.692,62
306	Crédito vinc. à receita de exportação - Presumido da Agroindústria ⁽¹⁾	1.896.868,01
207	Crédito vinc. à receita não tributada no MI - Outros Créd. Presumidos ⁽²⁾	862.413,81
307	Crédito vinc. à receita de exportação - Outros Créditos Presumidos ⁽²⁾	148.858,13
208	Crédito vinc. à receita não tributada no MI - Importação	120.876,92
308	Crédito vinc. à receita de exportação - Importação	98.795,43
TOTAL		12.996.026,83
⁽¹⁾ art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010; ⁽²⁾ art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.		

Segundo a fiscalização, a apreciação do direito creditório tomou como base as informações constantes do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), especialmente aquelas referentes à Escrituração Fiscal Digital do PIS/Pasep e da COFINS (EFD-Contribuições) e nos elementos apresentados pela interessada em atendimento às intimações fiscais. Da análise das operações indicadas pelo contribuinte como geradoras de crédito de PIS e COFINS, com incidência não cumulativa, e dos documentos e informações apresentados, a fiscalização detectou a apropriação indevida de créditos básicos, vinculados à receita tributada no mercado interno, em relação à aquisição de bens para revenda (documento fiscal inexistente/cancelado, sujeitos à tributação monofásica e não sujeitos ao pagamento das contribuições), à receita não tributada no mercado interno e mercado externo, relacionados à aquisição de bens (gastos posteriores ao processo produtivo com embalagens para transporte, sobretudo pallets e filmes stretch) e serviços utilizados como insumos (industrialização de pinto de 1 dia efetuada por cooperados), frete sobre compras, armazenagem e frete nas vendas, máquinas vinculadas a estabelecimentos não produtores de bens destinados à venda, devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa e de crédito presumido decorrente da parcela do insumo milho não utilizada na produção de carnes de ave classificada no código 0207 da NCM, efetuando a glosa de créditos no valor de R\$ 554.834,92 e o reconhecimento parcial do crédito pleiteado no montante de R\$ 12.441.191,91.

O valor ressarcido foi no montante de R\$ 3.737.461,11, em virtude da utilização antecipada de parte do crédito na compensação de débitos declarados pela interessada por meio das DCOMP apensadas às f. 11-62, homologadas por meio do Despacho Decisório ora recorrido, e das antecipações de créditos de que tratam.

Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 03/05/2021, a interessada apresentou, em 03/05/2021, manifestação de inconformidade (f. 388-407), por meio da qual expõe os fatos e conclui que não assiste razão para o indeferimento

parcial do pedido de ressarcimento formulado, conforme as seguintes razões de inconformidade sintetizadas a seguir.

No tópico “2.1. Serviços tomados de associada”, relata que a fiscalização entendeu que os serviços prestados por cooperativa associada não dariam direito a crédito por ser operação configurada como “ato cooperativo”. Por seu turno, a manifestante defende que é irrelevante se os serviços foram tomados de pessoas jurídicas associadas ou dos demais prestadores, bastando, para o direito aos créditos, que sejam utilizados na produção e que sejam tributados pelo PIS/COFINS, conforme previsão das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Considerando que a Medida Provisória nº 1.858-7/1999, convertida na Medida Provisória 2.158-35/2001, revogou a isenção do PIS/COFINS sobre os atos cooperativos, passando as sociedades cooperativas a serem tributadas sobre a totalidade de suas receitas, da mesma forma que as demais pessoas jurídicas, com a realização de algumas exclusões de sua base de cálculo, e que a partir de 05/2004, conforme inciso VI, do artigo 10, da Lei nº 10.833/2003, alterado pela Lei nº 10.865/2004, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as de consumo, também ingressaram na sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, estando sujeitas às mesmas normas das demais pessoas jurídicas, cuja base de cálculo é o total do faturamento, independentemente de ser originado do ato cooperativo ou de operações com terceiros, devem ser mantidos os créditos apurados sobre a totalidade dos serviços tomados pela requerente, por se tratar de insumos utilizados na produção e que sofreram incidência do PIS/COFINS, além de serem indispensáveis ao regular exercício de suas atividades.

Afirma que a legislação citada pelo Despacho Decisório não tem qualquer relação com a não cumulatividade do PIS/COFINS, cuja regulamentação encontram-se disciplinada nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Discorre sobre o conceito de insumo e afirma que o CARF decidiu, no processo nº 11020.001952/2006-22, por unanimidade, ampliar tal conceito na forma definida na legislação do Imposto de Renda. Defende que não se pode admitir a interpretação restritiva do conceito de insumo, para alcançar apenas as matérias-primas, produtos intermediários e serviços aplicados diretamente na produção. Tudo o que envolve custo com as atividades do sujeito passivo geram direito ao crédito de PIS/COFINS, pois são essenciais e inerentes para tanto.

Desta forma, requer sejam reconhecidos os créditos glosados decorrentes dos serviços tomados de associadas.

No tópico “2.2. Serviços de transporte (fretes)”, relata que a fiscalização entendeu que o cálculo dos créditos dos fretes de insumos, devem seguir a mesma metodologia dos itens transportados. De outra banda, a manifestante alega que os fretes garantem direito ao crédito ordinário integral, não podendo ser admitida tal limitação, pois são custo essencial da sua atividade econômica, conforme Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Isto porque, o crédito do frete tributado, não se condiciona ao mesmo método de cálculo dos bens transportados, inexistindo

qualquer previsão da legislação aplicável neste sentido, assim tem entendido o CARF.

Assim, defende o reconhecimento à integralidade dos créditos sobre os fretes.

No tópico “2.3. Fretes para formação de lotes de exportação”, relata que foi considerado que apenas os fretes vinculados à operação de venda geram direito ao crédito, não se aplicando aos transportes das remessas para formação de lotes de exportação. Por sua vez, a manifestante alega que é legítima a tomada dos créditos de PIS/COFINS em relação ao custo total de frete, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda. Porque, dentro da sua atividade industrial, os fretes sempre têm como objetivo a industrialização e produção de bens e mercadorias para comercialização, assim como têm como objetivo a venda final.

Alega que assim tem entendido o CARF, de que o conceito de insumo é amplo, sendo assim, todas as despesas com fretes são passíveis de gerar crédito, pois caracterizam-se como sendo insumos, porque são absolutamente essenciais às suas atividades, eis que são imprescindíveis ao seu processo produtivo. Cita jurisprudência.

As despesas com frete de produtos destinados para exportação, inclusive para a formação de lote, constituem gastos na operação de venda e dão direito a créditos de PIS/COFINS, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. Esse foi o entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF/CARF) ao reconhecer o direito ao crédito sobre tais fretes.

Assim, os fretes para formação de lotes de exportação, conforme planilha anexa, compõem a etapa de venda e, portanto, garantem o direito ao crédito. Destarte, as glosas desses fretes deverão ser revertidas.

Diante do exposto, requer o recebimento da presente manifestação de inconformidade para reformar o Despacho Decisório, reconhecendo como legítimos os créditos glosados, determinando o seu imediato ressarcimento, na forma da fundamentação.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em data de 14/07/2023, apresentando o Recurso Voluntário em data de 28/07/2023, pelo qual pediu o provimento para o fim de que seja revertida a integridade das glosas pleiteadas neste processo.

Após, os autos foram encaminhados para inclusão em lote e sorteio.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, bem como preenche os requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Necessidade de nova conversão do julgamento em diligência

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS referente ao 4º trimestre de 2019, reconhecido parcialmente no Despacho Decisório proferido pela Equipe de Gestão do Crédito Tributário e do Direito Creditório da 9ª Região Fiscal – EQRAT.

Em controvérsia estão créditos relativos a:

- fretes (compra, venda, formação de lotes, devoluções);
- embalagens logísticas (paletes, papelão, filme stretch);
- serviços tomados de cooperadas;
- máquinas e equipamentos instalados em unidades tidas como “não produtoras”;
- crédito presumido do milho;
- bens classificados como revendas, monofásicos ou não sujeitos;
- armazenagem e cadeia de frio na disponibilização do produto.

Consta nas razões recursais que a Recorrente tem como objeto social as seguintes atividades:

Art. 2º - A Cooperativa tem por objetivo social a prestação de serviços a seus cooperados para promover, no interesse comum, com base na colaboração mútua a que eles se obrigam, o seu desenvolvimento socioeconômico, dentre as atividades agrícola, avícola, pecuária, extrativa, comercial, industrial, a de piscicultura e outras, visando atender, reciprocamente, às necessidades da sociedade e de seus associados.

§ 1º - Para consecução do objetivo social, a Cooperativa tem como objeto: I - receber, beneficiar, padronizar, classificar, embalar, armazenar, tratar, torrar, moer, transportar, industrializar, fornecer e comercializar, no atacado ou no varejo, no mercado nacional e internacional, a produção de origem vegetal, animal ou extrativa das atividades próprias, de seus associados e de terceiros: XIX - abate de aves; XXI - fabricação de produtos de carne;

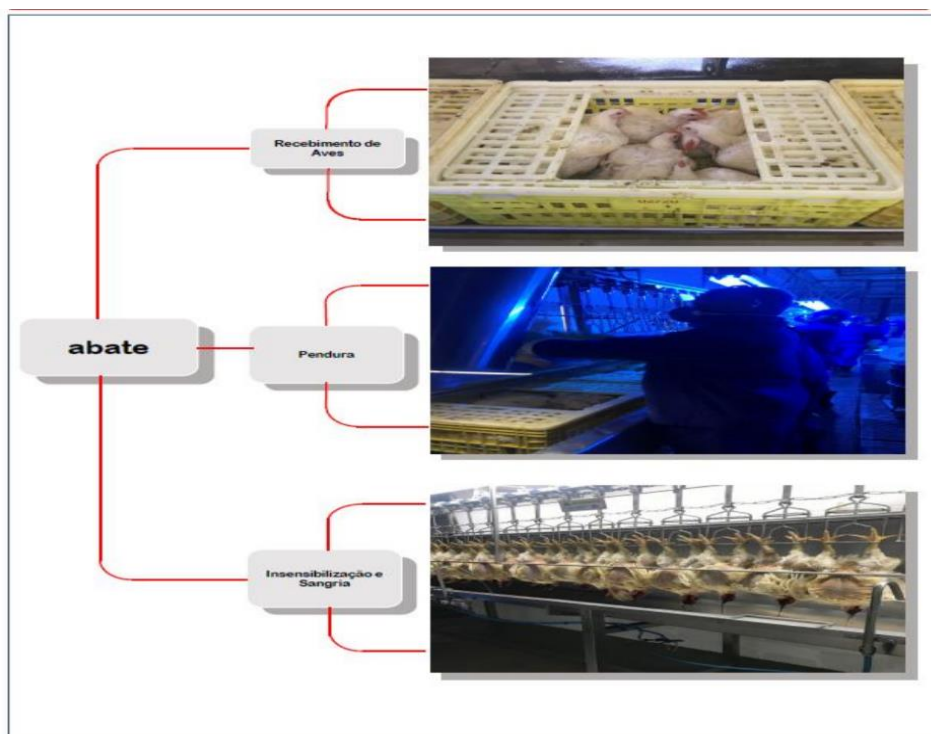


REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA

NUMERO DE INSCRIÇÃO 76.093.731/0007-86 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 06/10/1981
NOME EMPRESARIAL COPACOL-COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) COPACOL		PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 10.12-1-01 - Abate de aves		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDARIAS 10.13-9-01 - Fabricação de produtos de carne 10.13-9-02 - Preparação de subprodutos do abate 46.91-5-00 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios 10.99-6-99 - Fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente 49.30-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional		

Igualmente em razões recursais, a defesa expõe a forma como desenvolve suas atividades de abate e industrialização de aves, assim sintetizado:



Considerando que as atividades sob análise compreende alimentos para consumo humano, passando desde a criação, abate, industrialização de produtos de origem animal, com transportes realizados até comercialização para consumidor final (ou até o porto para a posterior exportação das mercadorias) e, por sua vez, considerando a premissa adotada pela Fiscalização e exposta em Relatório Fiscal, entendo que não ocorreu detida e individualizada avaliação dos insumos próprios do segmento da empresa Recorrente, tampouco a segregação dos bens e serviços indicados como insumos em cada etapa desenvolvida.

Observo que o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, pelo qual o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu que, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, conforme a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Para análise sobre os critérios da essencialidade e relevância, destaco o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas

singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (sem destaques no texto original)

Outrossim, ao tratar sobre o conceito de insumo definido pelo Eg. STJ, o **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018** abordou os gastos com frete posteriores ao processo produtivo da seguinte forma:

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*”).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das

contribuições deve ser identificado “*segundo os critérios da essencialidade ou relevância*”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, **tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.**

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.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir 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, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, **salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.**

(...)

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

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

57. **Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda**, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, **em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.**

Diante das razões acima, entendo que os créditos originados da aquisição de bens (paletes de madeira e material para embalagem de papelão) e serviços utilizados como insumos, entendo que deve ser oportunizado à Recorrente a comprovação da essencialidade e relevância

de referidas despesas, bem como se há o enquadramento no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, inclusive sobre eventual exigência legal sanitária e/ou indispensabilidade para a conformidade regulatória (MAPA, SIF, DIPOA).

Por fim, considerando a diligência proposta com relação aos itens acima, em homenagem à verdade material, igualmente oportuniza-se à Contribuinte a comprovação do direito creditório com relação aos fretes sobre compras sem a identificação do documento da carga, tendo em vista o argumento de rastreabilidade plena (notas fiscais correlatas, ordens de compra, registros internos de entrada, tickets de balança e mapeamento logístico interno), bem como às devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa, tendo em vista o argumento de que tais devoluções ocorreram em razão de exigências sanitárias.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência**, para que a Unidade de Origem intime a Recorrente para, dentro de prazo razoável, tome as seguintes providências:

- (i) Demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o enquadramento das despesas (bens e serviços) que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, bem como a utilização em seu processo produtivo, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- (ii) Comprovar o direito creditório com relação aos fretes sobre compras sem a identificação do documento da carga, tendo em vista o argumento de rastreabilidade plena (notas fiscais correlatas, ordens de compra, registros internos de entrada, tickets de balança e mapeamento logístico interno);
- (iii) Comprovar as devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa e as razões pelas quais ocorreram tais evoluções;
- (iv) Com a comprovação acima, deverá a Unidade Preparadora elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nesta Resolução, manifestando sobre os documentos apresentados pela Recorrente, bem como recalculas as apurações, caso necessário;
- (v) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

É a proposta de resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos