



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.725813/2017-20
RESOLUÇÃO	3302-003.071 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPENSADOS E LAMINADOS LAVRASIL SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator

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 Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório, de 17/01/2018, proferido pela DRF/Curitiba, o qual deferiu parcialmente o crédito pleiteado no pedido de ressarcimento da COFINS EXPORTAÇÃO nº 39463.32862.270516.1.1.19-5584 e não homologou as compensações declaradas nas Dcomp vinculadas ao pedido de ressarcimento, as quais encontram-se discriminadas no Despacho Decisório.

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

Por meio do Despacho Decisório d, emitido tomando como base a Informação Fiscal, de 17/01/2018 (fls. 327/337), a delegacia de origem reconheceu parcialmente o direito creditório vinculado à receita de vendas no mercado externo, no 1º TRIMESTRE/2016, no montante de R\$ 604.855,06 (do valor solicitado de R\$ 694.577,71).

Afirma ainda a fiscalização que a apreciação do direito creditório tomou como base os dados e valores informados na Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins – EFD-Contribuições, devidamente demonstrados e comprovados por consultas aos sistemas informatizados da RFB e demais documentos fornecidos pela interessada em atendimento às intimações expedidas.

Assim, da análise das operações indicadas pela 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 vinculados à receita do mercado externo, relacionados a bens e serviços utilizados como insumos e fretes na operação de venda e efetuou ajustes no cálculo do rateio proporcional entre as receitas tributadas, não tributadas e de exportação.

2. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

A empresa apresentou a Manifestação de Inconformidade alegando em síntese:

- *No item II.1 - “DOS NECESSÁRIOS ESCLARECIMENTOS QUANTO ÀS CONSIDERAÇÕES DO CÁLCULO DO RATEIO PROPORCIONAL”, esclarece que confrontando a planilha indicada pela fiscalização constatou que não há qualquer divergência com as informações declaradas em suas obrigações acessórias.*

- *A seguir, no item II.2 - “CRÉDITOS REFERENTES A BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS”, explica que esclareceu à fiscalização, durante o procedimento de análise do crédito, que sua atividade se inicia com a extração da madeira, as quais serão industrializadas para produção de diversos produtos, dentre os quais tem-se as lâminas de pinus, madeira serrada de pinus, produção de compensados, fabricação de portas, batentes, vistas, kit portas, painéis colados e rodapés. Sustenta que se trata de uma atividade que envolve processo industrial complexo que se inicia com a extração da matéria-prima e termina com o produto acabado.*
- *Reitera que todos os bens e serviços glosados são diretamente empregados no processo produtivo e sem os produtos relacionados na planilha “Motivo da Glosa I” não seria possível realizar a produção de lâminas de compensado, fabricação de portas, batentes, vistas, kit porta, dentre outros.*
- *Assevera, ainda, que é totalmente insubsistente a alegação de que não apresentou detalhes técnicos que garantam a utilização dos itens em máquinas que efetivamente respondam pela fabricação de bens ou produtos destinados à venda, uma vez que inegavelmente os itens como correias, silicones, cubos, anel, rolamento de lata, tampa, parafuso, grampo de roda, anel de segurança, entre outros tantos, são de notório uso e consumo n.º processo produtivo.*
- *Também não procede a justificativa utilizada pela fiscalização para glosar os custos incorridos na extração das madeiras.*
- *Discorre, no item II.3 - “DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS REFERENTES A SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS”, explica que a fiscalização efetuou a glosa de créditos de serviços sob a alegação de que não foi possível atestar, pelas descrições da natureza da operação, do código fiscal de operação e da NCM, que o serviço é aplicado no processo produtivo. Contudo, sustenta que “tal fundamentação para glosa dos créditos pleiteados deve ser anulada, por violação ao princípio da moralidade administrativa, prevista no art. 37 da Constituição e art. 2º, da Lei n.º 9.784/99, uma vez que todos os esclarecimentos acerca da utilização de tais serviços no processo produtivo poderiam ter sido prestadas quando do atendimento à fiscalização. Nota-se que a Fiscalização se escusou de investigar e de fato comprovar a materialidade da glosa realizada, em flagrante ofensa ao art. 142 do CTN.” Informa que, a fim de convalidar as alegações apresentadas apresenta cópia de todas as notas fiscais relacionadas na planilha apresentada à fiscalização, os quais comprovam que todos os serviços em relação aos quais foram apropriados créditos de PIS e da Cofins são essenciais ao processo produtivo.*

- *No item II. 4 “DAS GLOSAS DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA 0 (ZERO) DO PIS E DA COFINS”, aduz que as glosas referentes à aquisição de insumo sujeitos à alíquota zero das contribuições são improcedentes, haja vista que restringir o direito ao crédito sobre insumos inerentes à geração da receita tributável ofende totalmente o sistema da não cumulatividade.*
- *Em seu entendimento, o industrial que adquire insumos sem o direito ao crédito e tenha suas receitas tributadas pelo PIS e pela Cofins, recolherá tributo equivalente às duas etapas da cadeia produtiva, total de PIS e Cofins pago na cadeia anterior mais o PIS e Cofins sobre o valor agregado, o que desnatura a sistemática da não cumulatividade.*
- *No tocante aos fretes, no item II.5 – “DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS” aduz que em se tratando de transportes que estão compreendidos em seu processo produtivo é permitida a tomada de créditos dos custos relacionados a tais serviços, conforme se depreende dos art. 3º, II e IX, c/c art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Cita também o posicionamento, no mesmo sentido, do CARF. Assevera que essa linha de raciocínio é também integralmente aplicável às operações de transporte de devolução de venda e a remessa de mercadorias (bonificação, doação, brinde, conserto ou reparo) além do retorno de mercadoria para industrialização por encomenda, por se tratar de procedimento indispensável à persecução de suas atividades.*

3. ACÓRDÃO DRJ

A decisão de Piso apresentou a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos 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.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

INSUMO DO INSUMO. POSSIBILIDADE. CREDITAMENTO. Nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n° 5/2018, 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).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO.

Os gastos posteriores à finalização do processo de produção não são considerados insumos e, conseqüentemente, não geram direito ao crédito não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é vedada a apuração de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE.

Geram direito à apropriação de créditos não cumulativos a aquisição de bens com alíquota zero que tenham sido objeto de cobrança concentrada das contribuições, em etapa anterior da cadeia econômica, para ser utilizado como insumo no processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES SOBRE COMPRAS.

Somente dão direito aos créditos básicos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os custos com fretes sobre aquisições de bens e serviços que também proporcionam créditos das contribuições.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Somente as despesas de fretes relativos às transferências de produtos em elaboração da mesma pessoa jurídica, por serem enquadradas como insumos, geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES SOBRE VENDAS. Somente dará direito à apuração de crédito o frete relacionado a operações de venda, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

4. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em seu Recurso Voluntário, além de repisar os itens de sua Manifestação alega:

- *Que não correta a aplicação a metodologia de cálculo aos créditos adicionalmente reconhecidos pela DRJ;*
- *reversão das glosas de créditos de PIS e de COFINS, com a consequente homologação das compensações realizadas e o integral ressarcimento dos créditos pleiteados referentes a:*
 - ✓ *a aquisição de bens utilizados como insumos(ferramentas)*
 - ✓ *despesas com carregamento, expedição e logística envolvendo o produto acabado e seus respectivos fretes;*
 - ✓ *aos insumos tributados à alíquota zero, e, por consequência, a manutenção do crédito calculado de forma proporcional as saídas tributadas;*
 - ✓ *aos serviços utilizados como insumos e seus respectivos fretes;*
 - ✓ *aos fretes de insumos tributados à alíquota zero;*
 - ✓ *os fretes pagos nas aquisições de insumos ou mercadorias que não dão direito ao crédito;*
 - ✓ *aos fretes de remessa e retorno de conserto máquina e equipamentos;*
 - ✓ *aos fretes de devolução de insumo/máquina e equipamentos;*
 - ✓ *aos fretes pago na remessa de amostra grátis;*
 - ✓ *aos fretes com transferência de material de uso/consumo e máquinas e equipamentos entre os estabelecimentos da mesma empresa;*
 - ✓ *aos fretes de devolução de venda; e*
 - ✓ *as despesas com pedágio*

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Mário Sergio Martinez Piccini**, Relator

I – ADMISSIBILIDADE

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

II – MÉRITO

A Recorrente é empresa que tem como objeto social a extração de madeira, que serão industrializadas para produção de diversos produtos, dentre estes, lâminas de pinus, madeira serrada de pinus, produção de compensados, fabricação de portas, batentes, vistas, kit porta, painéis colados e rodapés.

Parte de sua produção é exportada e parte é comercializada no mercado interno.

O Direito Creditório segue a seguinte tabela:

CRÉDITO SOLITADO	R\$ 694.577,71
CRÉDITO RECONHECIDO PELO DD	R\$ 604.855,06
CRÉDITO ADICIONAL DRJ	R\$ 30.438,51
TOTAL CRÉDITO RECONHECIDO	R\$ 635.293,57

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.

Inicialmente peço vênias para reproduzir parcialmente voto do Despacho de Diligência da 5ª Turma Recursal de DRJ de número 205-000.306, de 27/06/2024, do Julgador Paulo Régis Venter – Relator, da mesma empresa e período de apuração distinto

Percorrendo as informações referentes ao Despacho Decisório e Acórdão DRJ tem-se:

- Despacho Decisório: Emitido em 09/02/2015 antes do PN COSIT/RFB nº 5/2018

- Acórdão DRJ: Emitido em 25/08/2021 após o PN COSIT/RFB nº 5/2018

Diante do apresentado pode-se constatar que a Autoridade Fiscal não efetuar análise do Direito Creditório sob a ótica do novo conceito de Insumo.

Assim, deve-se verificar de as glosas efetuadas merecem serem reanalisadas sob a nova realidade.

Em seu Recurso Voluntário entendo que dois tópicos merecem manifestação da Autoridade Fiscal que conduziu o procedimento de análise do Direito Creditório:

- Item III.4.1 DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS REFERENTES A SERVIÇOS;
 ➤ Item III.5.1 DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ALÍQUOTA ZERO

Passo discorrer cada tópico.

1. DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS REFERENTES A SERVIÇOS;

Temos a seguinte argumentação

A Fiscalização embora a contribuinte informe que os serviços estão vinculados ao processo produtivo, não consta na planilha a descrição do serviço executado, situação que inviabiliza a análise e o reconhecimento do crédito, devendo ser mantidas as glosas

A Recorrente alega que *“conforme já mencionado, além da minuciosa descrição do processo produtivo, a Recorrente indicou no curso do processo administrativo quais insumos estavam relacionados com cada etapa de suas produções (fls. ...) e apresentou planilha contendo a relação de todas as notas fiscais de aquisição de insumos que compuseram o crédito(fl. s. ...)”*. Assim, defende a recorrente que *“a fundamentação do acórdão para glosar os créditos pleiteados deve ser anulada, por violação ao princípio da moralidade administrativa, previsto no art. 37 da Constituição e art. 2º, da Lei nº 9.784/99, uma vez que todos os esclarecimentos acerca da utilização de tais serviços no processo produtivo foram prestados em resposta INTIMAÇÃO FISCAL EQRES/SEORT/DRF-CTA nº 66/2017 (fls. 58/60).*

4. Planilha EXCELL, no formato “xls”, com a relação das notas fiscais de aquisição de serviços utilizados como insumo – alíquota básica, com as seguintes informações mensais:

• Mês de apuração do crédito • Ano de apuração do crédito • CNPJ do estabelecimento adquirente • CNPJ/CPF do fornecedor • Tipo do fornecedor (Pessoa Física – PF ou Pessoa Jurídica – PJ) • Nome do fornecedor • Nº da nota fiscal • Chave da nota fiscal eletrônica • Data de emissão • Data de entrada • NCM da mercadoria • DESCRIÇÃO DO BEM • CFOP • Valor total da nota fiscal • CST PIS e COFINS - Situação tributária da operação em relação às contribuições para o PIS/PASEP e à COFINS (descrição) • INDICAÇÃO DA ETAPA DE PRODUÇÃO EM QUE O INSUMO É APLICADO(ETAPA DE PRODUÇÃO EM CONFORMIDADE COM

O PROCESSO PRODUTIVO RELACIONADO PELA EMPRESA EM ATENDIMENTO AO ITEM 2 DESTA INTIMAÇÃO FISCAL) (fls. 29 do RV)

A recorrente passa, então, a discorrer nos termos que seguem transcritos:

(...)

Analisando a descrição dos serviços constantes nas referidas notas fiscais, é possível constatar que em quase todas os serviços são os que estão relacionados na planilha abaixo, separados por item da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003

Código do serviço NF's / Anexo LC 116	Descrição
7.01	Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
7.02	Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
14.01	Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
14.02	Assistência técnica.

Quanto aos itens 7.01 e 7.02 não há dúvidas quanto à essencialidade destes às atividades do Contribuinte, haja vista se tratar de serviços indispensáveis ao processo de extração de toras na unidade florestal, os quais serão industrializadas na etapa seguinte.

Já em relação aos serviços de manutenção, verifica-se que a DRJ concedeu o crédito, o que enfatiza a possibilidade de análise das informações e notas fiscais apresentadas no curso do processo administrativo.

Sendo assim, Ilustres Conselheiros, não se sustenta, sob nenhum ângulo, a justificativa que a Recorrente não teria providenciado à fiscalização a descrição do serviço executado e a sua inserção no processo produtivo

Como se observa, a recorrente pleiteia a reversão das glosas em face das informações que constam das notas fiscais acostadas a sua manifestação de inconformidade, bem como ao fato de que *“todos os esclarecimentos acerca da utilização de tais serviços no processo produtivo foram prestados em resposta à INTIMAÇÃO FISCAL EQRES/SEORT/DRF-CTA nº 66/2017”*.

Constata-se que a autoridade fiscal não aprofundou sua análise, deixando de requerer da fiscalizada a apresentação de informações relativas às notas fiscais de “aquisição de serviços utilizados como insumo – alíquota básica”, em “Planilha EXCELL, no formato xls”.

Com efeito, na mencionada INTIMAÇÃO FISCAL EQRES/SEORT/DRF-CTA nº 66/2017 (fls.58/60), não se encontra tal quesito.

Não obstante, compulsando-se os autos constata-se que a intimada apresentou a respectiva planilha, com as informações completas relativas a cada documento fiscal que deu suporte ao creditamento efetuado

Quanto ao ponto em debate, nos termos da Informação Fiscal que relatou o procedimento de auditoria, denota-se que, para o período em análise, a autoridade fiscal utilizou tão somente das informações prestadas pela contribuinte em sua EFD – Contribuições.

Oportuno ressaltar que, conforme já relatado, a análise realizada pelo colegiado de piso se processou considerando o novo entendimento acerca da abrangência do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos de PIS e Cofins, que não foi considerado ao tempo da auditoria realizada.

Assim, considero que o procedimento fiscal não solicitou esclarecimentos complementares, sem intimar a Recorrente a prestar esclarecimentos acerca da eventual efetiva utilização dos serviços no seu processo produtivo.

A Recorrente assim apresenta em seu Recurso Voluntário:

Ademais, percebe-se que os serviços em questão não estão apenas devidamente descritos no processo produtivo da Recorrente, mas também são essenciais e relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, bem como sua subtração inviabiliza o processo produtivo.

Assim, entendo ser fundamental que a Autoridade Fiscal proceda a verificação do item apontado, elaborando nova auditoria em face da ampliação do conceito de insumos.

2. DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ALÍQUOTA ZERO

A Recorrente elenca sua contrariedade nas seguintes linhas de pensamento:

- *A DRJ também manteve as glosas de crédito sobre os valores pagos a título de fretes sobre transporte de insumos que não dão direito à crédito de PIS e de COFINS, nos seguintes termos:*

“Contudo, em relação às despesas com fretes de insumos tributados à alíquota zero (Glosa 2) devem ser mantidas as glosas, haja vista que o entendimento dominante na RFB é o de que quando é vedado o crédito de PIS/Pasep e de Cofins em relação ao bem adquirido, também não haverá tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

- *Conforme amplamente demonstrado no presente Recurso Voluntário, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, tratando sobre a sistemática aplicável ao PIS e à COFINS, dispuseram em seu art. 3º, II, que a pessoa jurídica poderá descontar da base de cálculo das contribuições, créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumos n.º processo produtivo.*
- *Posteriormente, restou assentado pelo STJ que o conceito de insumo definido pela legislação está atrelado diretamente aos critérios de essencialidade e relevância.*
- *Ainda, para a caracterização do conceito de insumo, o STJ considerou necessário o emprego do uso do “teste de subtração” no processo produtivo. Em outras palavras, o teste verificaria se o item é pertinente ou viabiliza o processo produtivo e sua subtração obsta a atividade produtiva da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto resultante.*
- *Parece lógico concluir que subtrair os fretes com aquisições (independente dos insumos darem ou não direito ao crédito) do processo produtivo da Recorrente inviabiliza por completo sua atividade*

O CARF posicionou seu entendimento sobre o frete em apreço por meio da Súmula CARF nº 188:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Considerando-se que as súmulas do CARF têm efeito vinculante ao julgamento do presente processo, é necessário observar o entendimento sumulado.

Assim, esse Conselheiro entende que esse tópico deva também à Autoridade Fiscal, titular da competência originária, para que essa se manifeste sobre eventual reconhecimento de direito creditório adicional, associado às despesas com serviços utilizados no processo produtivo (inclusive os serviços de transporte), à vista do alargamento do conceito de insumos, assim como das informações prestadas pela contribuinte em atendimento à intimação fiscal, que detalharam a utilização dos serviços no seu processo produtivo, como também especificamente quanto à glosa

dos serviços de transporte de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas.

Em face do exposto, proponho a remessa dos autos em resolução para que a Autoridade preparadora se manifeste quanto as alegações colocadas no Recurso Voluntário, elaborando Relatório de Informação Fiscal conclusivo, procedendo análise e intimações que julgar necessária para formação de sua convicção, no formato previsto nas disposições da Receita Federal, mormente em relação os tópicos abaixo do Recurso Voluntário:

- *Item III.4.1 DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS REFERENTES A SERVIÇOS;*
- *tem III.5.1 DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ALÍQUOTA ZERO*

Esclareço também que as informações fornecidas pela Recorrente devem estar devidamente organizadas e correlacionadas com os registros/declaração de informação, de forma clara, não bastando apenas a juntada de diversos documentos sem correspondência entre si.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados. Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

Após a conclusão, proceder a ciência ao interessado para eventual manifestação conforme previsto na legislação e, após o prazo ali disposto, retornar ao CARF.

III – DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por converter o julgamento em diligência junto à Unidade da Receita Federal

Assinado Digitalmente

Mário Sergio Martinez Piccini