



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11065.904335/2019-89</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3003-002.767 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2018

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Não se desincumbindo a recorrente do ônus de comprovar o direito creditório alegado, descabe o provimento do recurso voluntário.

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

Ano-calendário: 2018

CRÉDITOS. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe os artigos 808 e 809 do Decreto nº 6.759/2009.

CRÉDITOS. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. IMPORTAÇÃO DE TRIGO. SERVIÇOS PORTUÁRIOS (DESCARGA E ARMAZENAGEM). POSSIBILIDADE. REQUISITOS. SÚMULA CARF Nº 243.

É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam contratados de forma autônoma à importação, junto a

peças jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, inteligência da Súmula CARF nº 243.

PIS/COFINS. INSUMO. TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREAS PRODUTIVAS.

Nos termos do art. 176, §1º, inciso XXI da Instrução Normativa SRF nº 212/2022, “Consideram-se insumos, inclusive”, os “dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que tange à manutenção de créditos referente as despesas com serviços de vigilância, não estão relacionados de forma direta a atividade de prestação de serviços do contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído. Tema 1.231/STJ.

CRÉDITOS SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

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.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

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 (Súmula CARF no 217).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRÉ-MISTURA PARA A FABRICAÇÃO DE PÃO. NCM: 1901.20.00 - SEM ENQUADRAMENTO NO EX 01 DA TIPI.

Analisando-se os ingredientes do produto Mistura Lux Maxi Pão Doce 25Kg e Mistura Lux Maxi Pão Integral 25Kg, constata-se que o mesmo não se caracteriza como “Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum”, já que sua composição utiliza outros ingredientes além dos permitidos para a classificação no referido ex-tarifário, tais como soja, leite ou outros emulsificantes; portanto, o produto não se enquadra no Ex 01 do código NCM 1901.20.00 da Tipi, a receita com sua venda está sujeita à incidência das Contribuições ao PIS/Cofins.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário interposto, para no mérito dar parcial provimento ao recurso, para reverter as seguintes glosas: a) custos relacionados às atividades aduaneiras voltadas ao recebimento dos insumos importados (movimentação e armazenamento de trigo), nos termos da Súmula CARF nº 243; b) despesas com transporte de funcionários e colaboradores da indústria para a sede empresarial, com fulcro no inciso II, do Art. 3º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002; c) serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e à Cofins PIS não cumulativos, apenas nos casos em que haja atendimento às condições prescritas pela Súmula 188: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição; e, d) despesas com partes e peças de reposição e ferramentas relacionadas na planilha acostada às fls. 407/412.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 106-009.166, de 03/02/2021**, proferido pela 17ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, que por unanimidade de

votos, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, a fim de reconhecer o direito creditório adicional no valor de **R\$ 23.793,58** (mais o valor já reconhecido no Despacho Decisório), relativo à Cofins não cumulativa - mercado interno do 3º trimestre de 2018 e homologar as Dcomp's nº 07055.29502.170419.1.3.19-2006 e 12979.69412.160519.1.3.19-4010 até o limite do crédito reconhecido.

Considerando as glosas revertidas pela decisão de primeira instância, o valor do crédito a ser reconhecido à empresa consta da tabela a seguir:

MÊS	Serviços higienização	Despesas com esgotos	Total	Créditos PIS/Pasep	Créditos Cofins
jul/18	59.263,91	74.669,98	133.933,89	2.209,91	10.178,98
ago/18	50.754,45	26.690,83	77.445,28	1.277,85	5.885,84
set/18	48.250,69	53.443,56	101.694,25	1.677,96	7.728,76
				<b>5.165,71</b>	<b>23.793,58</b>

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

O interessado transmitiu o PER nº 04224.07021.181218.1.1.19-4500, no qual requer ressarcimento de crédito relativo à Cofins não-cumulativa - mercado interno do 3º trimestre de 2018;

Posteriormente transmitiu as Dcomp's nº 07055.29502.170419.1.3.19-2006 e 12979.69412.160519.1.3.19-4010, visando compensar os débitos nelas declarados com o crédito acima;

A DRF – Novo Hamburgo/RS emitiu Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa parcialmente as compensações declaradas;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade na qual alega, que:

- I. RELATO DOS FATOS;
- II. RAZÕES PARA REFORMA DO DESPACHO DECISÓRIO;
  1. DA CORRETA DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE “INSUMO”;
  2. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS: ANÁLISE TÓPICA;
    - 2.2.1. DESPACHANTE ADUANEIRO E TRANSPORTES;
    - 2.2.2. HIGIENIZAÇÃO;
  3. CRÉDITOS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE TRIGO;
  4. ÁGUA E ESGOTO;
  5. ICMS-ST NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA;
  6. MATERIAIS DE CONSUMO: FERRAMENTAS;

7. ALUGUEIS DE IMÓVEIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS;
8. SAÍDAS ISENTAS: MISTURAS PARA PRODUTOS DE PADARIA (NCM-TIPI 1901.20.00);
9. PROVA: DOCUMENTÁRIO EM VÍDEO;
10. PEDIDOS;

Analisando as razões de defesa, a 17ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, assim ementou a sua decisão:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2018

PIS/PASEP. COFINS. INSUMOS.

A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

PIS/PASEP. COFINS. DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS

Despesas com fretes de transferências de produtos acabados não se enquadram como frete na operação de venda e também não podem ser consideradas como insumo, visto que ela se dá depois de terminado o processo produtivo.

PIS/PASEP. COFINS. DESPESAS DE FRETES NAS REMESSAS EM BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO OU BRINDE

As remessas em bonificação, doação ou brinde não equiparam a operações de venda e, portanto, os fretes pagos nessas remessas não geram crédito das contribuições.

PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. INCLUSÃO DA COTA CONDOMINIAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tal como a cota condominial.

Manifestação de Inconformidade

Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada a contribuinte apresentou Recurso Voluntário requerendo reforma da decisão proferida pela DRJ, pugna pela aplicação do conceito de insumo – essencialidade e relevância, e pela possibilidade de creditamento de COFINS, sobre os seguintes dispêndios:

- a) serviços variados – relacionados ao desembaraço aduaneiro;
- b) transporte de colaboradores;
- c) vigilância e monitoramento eletrônico de depósitos;

- d) ICMS-ST na aquisição de energia elétrica;
- e) frete na aquisição de trigo em grãos é produto sujeito à alíquota 0 (zero) das contribuições sociais;
- f) frete de produtos acabados entre estabelecimentos;
- g) despesas com locação de imóveis;
- h) materiais de consumo: ferramentas; e,
- i) aplicação da alíquota zero para as receitas oriundas de vendas dos produtos “Mistura Lux Maxi Pão Doce” e “Mistura Lux Maxi Pão Integral”.

Em 17/11/2021, este processo por apensação ao processo nº 11065.904334/2019-34.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

### ***I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:***

Consta dos autos que a recorrente foi intimada na data de 15/04/2021 (fls.1.080) e protocolou Recurso Voluntário em 28/04/2021 (fl.1.082) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### ***II – Do mérito:***

Trata-se de empresa, cuja atividade principal é o transporte intermodal de cargas e atividades relacionadas a serviços de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário, tais como: logística, operação portuária, movimentação e armazenagem de mercadorias e contêineres, agenciamento de cargas, exploração e administração de entrepostos de armazenagem.

Em seu recurso, pretende a reversão das seguintes glosas mantidas pela decisão de primeira instância:

- a) serviços variados – relacionados ao desembaraço aduaneiro;
- b) transporte de colaboradores;

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

- c) vigilância e monitoramento eletrônico de depósitos;
- d) ICMS-ST na aquisição de energia elétrica;
- e) frete na aquisição de trigo em grãos é produto sujeito à alíquota 0 (zero) das contribuições sociais;
- f) frete de produtos acabados entre estabelecimentos;
- g) despesas com locação de imóveis;
- h) materiais de consumo: ferramentas; e,
- i) aplicação da alíquota zero para as receitas oriundas de vendas dos produtos “Mistura Lux Maxi Pão Doce” e “Mistura Lux Maxi Pão Integral”.

Previamente à análise dos itens específicos dos insumos em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar as demais matérias.

**Conceito de insumos:**

Primeiramente, ressalta-se que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição, será realizada com base no que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, paradigma do Tema 779, cuja tese foi firmada nos seguintes termos: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

A Ministra Regina Helena Costa, em seu voto, esclarece que o critério da essencialidade “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”, enquanto 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal”.

Neste sentido, em 17/12/2018 foi exarado o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pelo STJ. Consta do referido Parecer que a decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR é vinculante para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e nos termos da referida Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Nesse contexto, a análise será feita considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, de forma a facilitar a análise casuística de cada item objeto de glosa pela autoridade fiscal que foram mantidas pela decisão da DRJ.

Passo à análise dos insumos.

**a) serviços variados – relacionados ao desembaraço aduaneiro:**

Consta do Despacho Decisório, no tópico “A – Da apuração de créditos sobre serviços não abrangidos pelo conceito de insumo e serviços de transporte”, a informação de que os dispêndios relacionados, dentre eles os serviços relacionados ao desembaraço aduaneiro de mercadorias estrangeiras, não se enquadram entre os serviços utilizados como insumo na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda, capazes de gerar crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que não estão vinculados ao processo produtivo da empresa. Nesse sentido cita o item 167 e 168 do Parecer Normativo COSIT/SRF nº 05/2018.

Por sua vez, a decisão recorrida manteve a glosa, sob os seguintes fundamentos:

Este tópico trata de serviços relacionados à importação de insumos.

Os créditos apurados na importação são disciplinados pela Lei nº 10.865/2004, a qual prevê que o valor do crédito será o valor pago na operação de importação, o qual, por sua vez, tem como base de cálculo o valor aduaneiro, conforme se extrai dos art. 7º, I, c/c art. 15 da referida norma.

Dessa maneira, é inviável admitir que os dispêndios ocorridos em território nacional, como aqueles decorrentes das operações portuárias (armazenagem em recinto aduaneiro, movimentação de carga no porto, agentes de carga, movimentação e transporte de carga, operador portuário, despachante, serviço de despacho aduaneiro e serviços portuários diversos), possam ensejar a apuração de créditos das contribuições sob amparo da Lei nº 10.865/2004.

Essas despesas não podem ser admitidas no custo de aquisição pois não integram o valor aduaneiro, e também não podem ser consideradas como insumos visto que, nesta fase, o processo produtivo ainda não se iniciou.

Registre-se que o custo de aquisição é tão somente o custo do bem adquirido, podendo ser admitir a inclusão do frete pago nessa aquisição, como previsto na legislação do imposto de renda.

As despesas com desembaraço aduaneiro, previstas no Regulamento do Imposto de Renda, são as que compõem o valor aduaneiro.

Assim, essas glosas devem ser mantidas.

Em relação a este tópico, a recorrente tece as seguintes explicações:

Para a produção e a comercialização de farinha de trigo, a Recorrente necessita, obviamente, adquirir trigo. Em razão da escassez do trigo no mercado interno, as empresas se veem obrigadas a comprar tal insumo no mercado internacional. Dessa forma, após o desembaraço aduaneiro dessa matéria-prima, a Recorrente contrata serviços essenciais para que estes produtos cheguem até o seu estabelecimento.

**O despachante aduaneiro é prestador de serviços portuários cuja contratação é prevista no art. 809 do Decreto 6.759/2009.** Trata-se de **prestador responsável pela Declaração de Importação e pelo registro no Sistema Siscomex**, consoante as normas da Receita Federal.

Após a chegada no trigo no porto e a obrigatória passagem pela alfândega, é preciso fazer a contratação do porto e do **operador portuário**. O porto é o local de chegada da mercadoria adquirida no mercado internacional, e é necessário pagar por seu uso. Já o **operador portuário é a pessoa jurídica autorizada a realizar a movimentação e armazenagem de mercadorias dentro do porto**. Trata-se de entidade que deve estar devidamente cadastrada e previamente habilitada para poder realizar tais atividades, consoante a Lei n. 12.815/2014. **O operador portuário realiza, entre outras atividades, o descarregamento do trigo recém chegado para os locais de armazenamento provisório.**

Tal armazenamento é contratado pela Recorrente pois é necessária a conclusão das atividade de recebimento das mercadorias no porto em até 24 horas, e, tendo em vista o volume do trigo importado, é necessária a locação de local provisório para comportar o trigo nacionalizado após a chegada da mercadoria e antes de fazer o seu transporte definitivo para os silos da Recorrente.

O trigo, ao chegar, é descarregado utilizando-se guias e pás mecânicas locadas pela empresa e por meio de um funil industrial. Lá ocorre sua análise química - para aferir se está em boas condições - e pesagem - para conferir sua quantidade. Os locais onde o trigo será armazenado provisoriamente, e, em seguida, embalado em sacos industriais para ser transportado até o silo da Recorrente devem ser rigorosamente desinfetados e higienizados, conforme orientações normativas próprias (isso será tratado em item próprio a seguir).

(...)

Consequentemente, os valores despendidos a tal título pela Recorrente se enquadram nos arts. 3º, II, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03 - ou seja, são insumos - e dão direito a crédito básico de PIS e Cofins.

Com razão a recorrente, ao menos em parte.

Primeiramente, em relação aos custos com despachante aduaneiro, entendo que não geram direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos, pois além de constituírem atividade meio da empresa (não produtiva), não podem ser caracterizadas como essenciais ou relevantes. A aplicação do “Teste de Subtração” permite caracterizar o dispêndio como não essencial.

Ademais, a contratação de tais serviços, trata-se de mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe os artigos 808 e 809 do citado Decreto nº 6.759/2009<sup>2</sup>.

Nesse sentido, cito recentes precedentes da 3ª Turma – CSRF, *in verbis*:

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

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESEMBARÇO ADUANEIRO. ATIVIDADE MEIO. INEXISTÊNCIA DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

**As despesas com serviços de desembarço aduaneiro/despachante aduaneiro, além de constituírem atividade meio da empresa (não produtiva), não podem**

<sup>2</sup> Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009

Art. 808. São atividades relacionadas ao despacho aduaneiro de mercadorias, inclusive bagagem de viajante, na importação, na exportação ou na internação, transportadas por qualquer via, as referentes a:

I - preparação, entrada e acompanhamento da tramitação e apresentação de documentos relativos ao despacho aduaneiro;

II - subscrição de documentos relativos ao despacho aduaneiro, inclusive termos de responsabilidade;

III - ciência e recebimento de intimações, de notificações, de autos de infração, de despachos, de decisões e de outros atos e termos processuais relacionados com o procedimento de despacho aduaneiro;

IV - acompanhamento da verificação da mercadoria na conferência aduaneira, inclusive da retirada de amostras para assistência técnica e perícia;

V - recebimento de mercadorias desembaraçadas;

(...)

Art. 809. Poderá representar o importador, o exportador ou outro interessado, no exercício das atividades referidas no art. 808, bem assim em outras operações de comércio exterior (Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 5º, caput e § 1º):

I - o dirigente ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, sem cláusulas excludentes da responsabilidade do outorgante mediante ato ou omissão do outorgado, no caso de operações efetuadas por pessoas jurídicas de direito privado;

II - o funcionário ou servidor, especialmente designado, no caso de operações efetuadas por órgão da administração pública direta ou autárquica, federal, estadual ou municipal, missão diplomática ou repartição consular de país estrangeiro ou representação de órgãos internacionais;

II-A - o empresário, o sócio da sociedade empresária ou pessoa física nomeada pelo habilitado, nos casos de importações ao amparo do regime de que trata o art. 102-A (Lei nº 11.898, de 2009, art. 7º, § 2º); (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

III - o próprio interessado, no caso de operações efetuadas por pessoas físicas; e

III - o próprio interessado, no caso de operações efetuadas por pessoas físicas; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

III-A - o mandatário de pessoa física residente no País, nos casos de remessa postal internacional, ou bens de viajante; e (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

IV - o despachante aduaneiro, em qualquer caso.

**ser caracterizadas como essenciais ou relevantes. A aplicação do “Teste de Subtração” permite caracterizar o dispêndio como não essencial.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos especiais. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter as glosas sobre créditos referentes a despachantes aduaneiros, e negou-se provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e Cynthia Elena de Campos. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(Acórdão nº 9303-014.842 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 15578.000194/2010-66, Rel. Conselheiro Vinicius Guimarães, Sessão de 14 de março de 2024).

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

**A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88.**

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-013.887)

(Acórdão nº 9303-014.779 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 10783.720619/2011-99, Rel. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Sessão de 14 de março de 2024) (grifou-se)

Quanto ao serviço com operador portuário, relativo à movimentação e armazenagem de trigo importado dentro do porto, como demonstrado, são imprescindíveis para que a contribuinte receba sua principal matéria-prima (trigo – cereal escasso no Brasil). Inclusive tal direito já se encontra sumulado perante este CARF, por meio da Súmula CARF nº 243, *in verbis*:

SÚMULA CARF Nº 243

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 27/11/2025 – vigência em 04/12/2025

É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.426, 9303-014.700, 9303-015.265.

Dessa forma, dou provimento ao pedido da contribuinte, para reverter as glosas relacionadas às atividades aduaneiras voltadas ao recebimento dos insumos importados (movimentação e armazenamento de trigo), nos termos da Súmula CARF nº 243.

**b) transporte de colaboradores:**

Aduz a recorrente:

No caso da despesa ora em análise, é indispensável o transporte dos funcionários da empresa. Isso porque o transporte público municipal não presta serviços de modo a atender às necessidades de locomoção dos empregados para a sede empresarial. De fato, há uma notória incapacidade e debilidade na prestação do serviço coletivo de transporte público no município de São Luís (MA), o que enseja, em caráter cogente, a contratação de prestadores de serviço particular de transporte coletivo. Tal realidade, inclusive, acomete a todas as demais empresas de grande porte sediadas naquela municipalidade em regiões afastadas.

Conforme demonstram as imagens em anexo, obtidas no site Google Maps, a filial da Demandante de São Luís (MA) está localizada dentro do Porto de Itaqui, que se situa em região muito afastada do centro da cidade. Ademais, sua filial se encontra, especificamente, nas margens da Baía de São Marcos, dentro de um enorme complexo portuário (e distante a mais de 2 quilômetros de distância da sua entrada), o qual igualmente não conta com transporte público no seu interior. Com efeito, diferentemente das demais unidades da Demandante, situadas em outros Estados da federação, a sua sede de São Luís (MA) não é atendida pelo transporte público municipal, o que lhe obriga a contratar uma empresa privada para suprir tal carência. Diante disso, os elementos da necessidade e relevância se configura em razão das dificuldades impostas pelas razões circunstanciais que fazem parte da realidade local.

Em relação ao tema, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, afastava, explicitamente, o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de funcionários, qualquer que seja a atividade a ser por eles desempenhada ou as circunstâncias.

No entanto, diante do posicionamento da Receita Federal do Brasil que passou a classificar como insumo de que trata o inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, idêntico na Lei nº 10.833/2003, “os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços”, nos termos do inc. XXI do § 1º do art. 176 da IN RFB 2.121/2022, referendado pela Solução de Consulta COSIT nº 45, de 22 de fevereiro de 2023, abaixo transcritos:

**Normativa nº 2121, de 15 de dezembro de 2022**

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º **Consideram-se insumos**, inclusive:

(...)

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - **dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

(...)

§ 3º O valor do dispêndio a que se refere o inciso XXI do § 1º será determinado por meio da proporcionalização entre o número de trabalhadores empregados na produção ou na prestação de serviços e o número total de trabalhadores transportados, em relação ao total dispendido com o transporte.

---

**Solução de Consulta COSIT nº 45, de 22 de fevereiro de 2023**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins SOCIEDADE DE ADVOGADOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS.

(...)

CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

**Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.**

Os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

(...)

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 9303-016.705 – CSRF/3ª TURMA:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, na medida em que o Acórdão indicado como paradigma não se debruça sobre a matéria.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2013 CRÉDITOS SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS.

SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

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.

PIS/COFINS. INSUMO. TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREAS PRODUTIVAS.

**Nos termos do art. 176, §1º, inciso XXI da Instrução Normativa SRF nº 212/2022, “Consideram-se insumos, inclusive”, os “dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.”**

PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88 (Acórdão nº 9303-014.779).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às seguintes matérias: 1. Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com: frete de insumos não onerados; 2. **Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com: transporte de colaboradores/funcionários/mão-de-obra**; 3. Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com despachante aduaneiro, e no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para aplicar ao caso a Súmula CARF 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição; bem como restabelecer as glosas sobre as despesas com despachante aduaneiro.

(Acórdão nº 9303-016.705 – CSRF/3ª TURMA, Processo nº 11065.903750/2017-53, Sessão de 28 de março de 2025, Rel. Conselheira Denise Madalena Green). (grifou-se)

Diante do exposto, dou provimento a esse capítulo recursal para reverter as glosas sobre as despesas com transporte de funcionários e colaboradores da indústria para a sede empresarial, com fulcro no inciso II, do Art. 3º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

**c) vigilância e monitoramento eletrônico de depósitos:**

O Acórdão recorrido manteve, também, a glosa realizada sobre despesas com contratação de serviços de vigilância, por entender que os *“bens e serviços empregados depois de finalizado o processo de produção ou o de prestação de serviço não são considerados insumos, salvo algumas exceções, como p. ex., itens utilizados por imposição legal”*.

Em contrapartida, defende a recorrente que tais serviços de vigilância são despesa necessária e inarredável para assegurar a proteção e preservação dos bens componentes do patrimônio da empresa, isso porque *“os riscos inerentes à atividade industrial não se restringem apenas à deterioração e desgaste decorrente do transcurso do tempo, mas abrangem, também, as ameaças de esbulho, furto, roubo e outras ações hostis de terceiros, visto que os bens de comércio manejados e armazenados nas dependências empresariais estão permanentemente sujeitos a tentativas de apropriação ilegal”*.

Sem razão a recorrente nesse ponto.

Como visto acima, quanto ao critério da essencialidade definido pelo STJ (REsp 1.221.170/PR), nas palavras da eminente Ministra Regina Helena Costa, o conceito de insumos “(...) diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço (...)”. 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (...) seja por imposição legal (...)”;

Nesse sentido, torna-se relevante transcrever um trecho do voto da Ministra Regina Helena Costa, *in verbis*:

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(...)

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

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

Das transcrições dos excertos fundamentais, resta evidente e inconteste que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a **produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros**, não abarcando itens que não estejam **sequer indiretamente relacionados com tais atividades**.

Tratando-se a recorrente de uma indústria de alimentos, restou esclarecido que somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (produção de farinhas de trigo e misturas especiais), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade, como no caso de serviços de vigilância.

Nesse sentido, cito um trecho do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, relevante para o deslinde do presente feito:

69. Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc., da pessoa jurídica.

Portanto, não comprovada a relação de necessidade ou importância desses gastos para o processo produtivo. Ao contrário, por sua denominação, classificam-se como despesas operacionais, não passíveis da geração de créditos da contribuição, nego provimento ao recurso nesse ponto.

**d) ICMS-ST na aquisição de energia elétrica;**

Com relação a este tópico, sustenta a recorrente sobre a possibilidade de crédito do ICMS-ST, por se tratar custo de aquisição. Cita os Convênios ICMS 83/2000, 15/2007, Convênio CONFAZ 78/2011 e Lei Complementar 87/1996. Nesse sentido, aduz que *“em razão dos citados Convênios emanados pelo CONFAZ, a própria fornecedora passou a ser a contribuinte substituta do imposto estadual, de maneira que a Recorrente foi obrigada a pagar pelo ICMS-ST informado na mesma nota fiscal de fornecimento do produto, não porque o imposto estava incluído no preço, como prevê a legislação em uma operação “ordinária” de fornecimento de mercadorias, mas porque era devido em função do repasse financeiro exigido pelos Convênios entre a fornecedora e a Postulante”*.

Sem razão a recorrente nesse ponto.

A exclusão do ICM-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído foi tratado pelo STJ no Tema Repetitivo 1125, com trânsito em julgado. Contudo, o caso em questão refere-se à glosa de créditos de ICMS-ST sobre as aquisições da recorrente, portanto, matéria que se encontra resolvida pelo STJ através do Tema Repetitivo 1231, cuja tese assim se firmou:

1ª) Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;

2ª) **Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.** (grifou-se)

Portanto, quando a interessada compra energia elétrica, ela não tem o direito de se creditar da parcela ICMS pago na condição de substituta tributária.

A matéria já foi inclusive solucionada pela Solução de Consulta COSIT nº 557/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST PAGO PELO ADQUIRENTE DE ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação ao valor de ICMS pago pela pessoa jurídica adquirente de energia elétrica na condição de responsável tributário pelo imposto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS ST PAGO PELO ADQUIRENTE DE ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao valor de ICMS pago pela pessoa jurídica adquirente de energia elétrica na condição de responsável tributário pelo imposto.

Nesse sentido, cito precedentes deste CARF:

CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria.

(Processo nº 10882.720930/2011-10, Acórdão nº 3201-011.554, Sessão de 29 de fevereiro de 2024, Conselheiro Hélcio Lafeté Reis)

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de crédito da Cofins não-cumulativa, pelo substituído, em relação ao valor do ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário.

(Processo nº 10280.721287/2012-10, Acórdão nº 3201-009.387, Sessão de 26 de novembro de 2021, Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles)

Inclusive, a matéria já se encontra sumulada neste CARF:

SÚMULA CARF Nº 224

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

Conclui-se, portanto, pela correção das glosas efetuadas no âmbito desse item.

***e) frete na aquisição de trigo em grãos é produto sujeito à alíquota 0 (zero) das contribuições sociais:***

A respeito a possibilidade de tomada de créditos básicos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas em relação aos custos com fretes na aquisição de trigo em grãos e farinha de trigo sujeitos à alíquota 0 (zero), adquiridos de pessoas jurídicas dentro do território nacional, glosados pela Autoridade Fiscal e mantidos pela decisão recorrida, sob o fundamento de que “o valor do crédito gerado pela despesa com frete na compra tem a mesma natureza e segue a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs, quanto a se tratar de crédito básico ou presumido”.

Por outro lado, defende a recorrente que “contrariamente ao que é afirmado no Acórdão, as despesas realizadas com frete na aquisição de trigo em grãos e farinha de trigo são absolutamente autônomas e não se confundem com a despesa na compra do produto em si. Vale dizer, não há qualquer determinação legal para que as despesas relacionadas à compra do insumo devam ser consideradas, para fins de apuração de crédito das contribuições sociais, como parte do insumo”.

A questão ora debatida já foi objeto de Súmula, no âmbito deste Tribunal Administrativo, aprovada por esta 3ª Turma da CSRF, em sessão de 20/06/2024, cuja vigência se deu a partir de 27/06/2024, *in verbis*:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024 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

O que se conclui é que embora o frete esteja relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspensão ou alíquota zero, este representa um gasto incorrido pelos contribuintes para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e que uma vez sujeito a tributação do PIS e da COFINS, deve ser afastada a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

Oportuno ressaltar nesse ponto, que para que o frete de aquisição, efetivamente, possa ser computado de forma apartada do bem adquirido, seu custo deve vir em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

No entanto, esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este tribunal administrativo, para se evitar o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo,

a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003: “(...) *aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*”. Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Em outras palavras, se de um lado se busca evitar a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada (ou de outra forma desonerado), do outro lado se busca preservar o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade em operações efetivamente tributadas ou que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes, desde que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero, e que não tenham sido de outra forma desonerados), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados, pelo que, nestas circunstâncias, cabe o provimento parcial ao apelo fazendário, para que sejam mantidas as glosas apenas nos casos que não se enquadrem nos condicionais aqui descritos (registro autônomo e efetiva tributação do frete).

Assim, voto pelo provimento parcial do recurso nesse ponto, aplicando ao caso a Súmula CARF 188.

f) ***frete de produtos acabados entre estabelecimentos:***

No que tange as despesas de fretes referentes a “*transferências de produção entre estabelecimentos; remessas para depósitos ou armazéns; devoluções de vendas de mercadorias; devoluções de compras para comercialização e industrialização; remessas em bonificação, doação ou brinde; devoluções de vasilhame ou sacaria; e remessas de vasilhame ou sacaria*”, tomados com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal (PIS/Pasep), foram glosados por não se tratar de frete na operação de venda.

Em contrapartida, defende a recorrente:

Consoante se verifica do seu estatuto social, a Recorrente se dedica à industrialização e à comercialização de gêneros alimentícios, em especial de farinha de trigo. Trata-se de empresa com atuação em todo o território nacional. Nesse contexto, por questões de logística, a Recorrente necessita transferir produtos entre seus estabelecimentos, para armazéns e depósitos, bem como arcar com o transporte de remessas e devoluções de vasilhame ou sacaria. Ademais, por questões legais e comerciais, a empresa necessita, igualmente, arcar com o transporte concernente às devoluções de mercadorias e às remessas de bonificações, doações ou brindes. Dessa feita, considerando que os fretes em questão são indispensáveis ao exercício da atividade econômica da Recorrente, os mesmos dão ensejo ao crédito.

A respeito de tal ponto, cumpre ressaltar que o frete entre as unidades se faz necessário como custo inserido na logística de movimentação dos produtos produzidos pela atividade industrial. Trata-se de etapa inerente ao processo de

venda, eis que, por razões óbvias, a mercadoria precisa ser levada aos locais devidos para dar-lhe o processamento adequado. Tais despesas são adicionadas ao custo de produção, configurando insumo.

No que tange ao frete na transferência de produtos entre estabelecimentos, deve ser aplicada a Súmula CARF nº 217, *in verbis*:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Ainda, em relação aos demais fretes (devoluções de vendas de mercadorias; devoluções de compras para comercialização e industrialização; remessas em bonificação, doação ou brinde; devoluções de vasilhame ou sacaria; e remessas de vasilhame ou sacaria), e seu enquadramento no inciso IX do mesmo artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda), também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei, alega-se que estes fretes seriam parte da “operação de venda”, contudo, a jurisprudência dominante do STJ (tão dominante que as decisões passaram a ser monocráticas) é no sentido oposto, interpretando-se que o “*não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência*”, conforme REsp nº 1.745.345/RJ:

Trata-se de Recurso Especial, interposto ... contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, assim ementado:

(...)

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.*

(...)

2. *Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg nº REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.*

3. *Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019)".*

*"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

1. *O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.*

2. *As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes.*

(...)

4. *Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015).*

*"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

1. *Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.*

(...)

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

(...)

4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013)".

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, *in verbis*: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

MINISTRA ASSUETE MAGALHÃES Relatora (grifou-se)

À vista do exposto, nego provimento a esse capítulo recursal.

g) **despesas com locação de imóveis, máquinas e equipamentos:**

Aduz a contribuinte em seu recurso:

Acórdão recorrido manteve, também, a glosa de créditos decorrentes de despesas com locação de imóveis, alegando se tratar de pagamentos com cota condominial, os quais não se enquadrariam como dispêndio com aluguel propriamente dito, sendo excluídos da permissão inculpada nas leis 10.637 e 10.833, art. 3º, IV. No entanto, tem-se que todas as despesas são, sim, ensejadoras do direito de crédito. Isso porque a legislação estipula claramente que “alugueis de prédios” geram direito de crédito. O que não se pode esquecer, a respeito disso é que a despesa “aluguel” abrange tudo quanto for inerente ou acessório à contratação do aluguel em si.

Veja-se que a locação é um instituto do Direito Civil, que nasce a partir de instrumento firmado por particulares, em que o locador estipula livremente o preço e os encargos que bem entender, e o locatário, se assim desejar, aceita tais termos, ou não, tendo a liberdade de propor configuração negocial diversa ou simplesmente não firmar o acordo. Nada estipula, por exemplo, a obrigatoriedade de repasse de custos de IPTU ao locatário, mas é uma cláusula livremente pactuada que compõe o preço do aluguel caso seja aceita.

Nesse sentido, é a grandeza “preço do aluguel” com todos os seus encargos, que é a base do direito de crédito previsto no art. 3º, IV, das Leis 10.637 e 10.833, e não apenas o valor estrito especificamente a título de remuneração pela cessão da posse do bem. Isso inclui, portanto, a cota condominial, na eventualidade dela compor parte do preço da remuneração do locatário ao locador (como no caso concreto), visto que, por pactuação dos contratantes, ela integra o valor desembolsado pelo locatário pela cessão de posse e uso do imóvel.

(...)

Também foram mantidas as glosas decorrentes de despesas com locação de máquinas e equipamentos pertinentes ao recebimento do trigo no porto (gruas, guindastes, empilhadeiras, entre outros), conforme fica claro pela mera leitura da razão social das empresas Locadoras.

A DRJ analisando os documentos juntados pela recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, assim fundamentou sua decisão:

A autoridade fiscal informa que:

*101. Conforme informações prestadas pela interessada, em atendimento ao Termo de Intimação supracitado, e documentação apresentada (anexos 5 a 5.12), verificou-se que, parte dos dispêndios informados na EFD como sendo alugueis de prédios, contratados junto ao participante Imobiliária Comerlato, CNPJ nº 88.096.136/0001-98, diz respeito a pagamento de taxa condominial, IPTU, taxa bancária, que não se confundem com as despesas de aluguel do imóvel utilizado para as atividades da empresa.*

*118. Cota condominial, ou também denominada genericamente taxa condominial, refere-se ao rateio das despesas condominiais entre condôminos, usualmente devidas pelo proprietário do imóvel. Por força de disposição*

*contratual, a responsabilidade pelo pagamento da cota condominial pode ser transferida ao locatário do imóvel.*

A manifestante alega que:

*Nesse sentido, é a grandeza “preço do aluguel” com todos os seus encargos, que é a base do direito de crédito previsto no art. 3º, IV, das Leis 10.637 e 10.833, e não apenas o valor estrito especificamente a título de remuneração pela cessão da posse do bem.*

*Isso inclui, portanto, a cota condominial, na eventualidade dela compor parte do preço da remuneração do locatário ao locador (como no caso concreto), visto que, por pactuação dos contratantes, ela integra o valor desembolsado pelo locatário pela cessão de posse e uso do imóvel.*

Os incisos IV dos artigos 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 assim dispõem:

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

*(...)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

Como dito alhures, as regras que versam sobre o crédito do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação devendo ser interpretadas de modo literal.

Assim, **despesas como taxa condominial, IPTU e outras não podem se equiparar a despesa de aluguéis e portanto, não geram o crédito pretendido.**

Ademais, a Coordenação-Geral de Tributação também já se pronunciou, através da Solução de Consulta nº 248 - Cosit, de 20 de agosto de 2019, assim ementada

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

*(...)*

**CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. INCLUSÃO DA COTA CONDOMINIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

*No regime de apuração não cumulativa da Cofins, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tal como a cota condominial. SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 647, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.*

*Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.*

Em que pese a alegação da manifestante de que “trata-se, em todos os casos, de alugueis de máquinas pertinentes ao recebimento do trigo no porto (gruas, guindastes, empilhadeiras, entre outros), conforme fica claro pela mera leitura da

*razão social das empresas Locadoras (EQUIPORTO SOLUÇÕES E EQUIP PORTUÁRIOS LT, SL LOGÍSTICA LTDA – ME e DATA OPERAÇÕES PORTUÁRIAS)*”, **não encontramos glosas de despesas com aluguel de máquinas e equipamentos.**

Assim, as glosas nestes tópicos devem ser mantidas.

No recurso a interessada se limita a repetir as mesmas alegações postas em sua defesa inicial, sem contrapor as constatações realizadas pela decisão recorrida.

Com efeito, como se sabe, nos pedidos de compensação ou de restituição, como o presente, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo do contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários para a compensação, pois “(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato<sup>3</sup>”, postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999<sup>4</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do CPC.

Tal é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

“...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.”

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira, a qual não foi contraditada pela interessada, razão pela qual, deve ser mantida na sua integralidade.

**h) materiais de consumo - ferramentas:**

Em relação a tais dispêndios, foram glosados por não compor a base de cálculo dos créditos das contribuições em comento visto que não se enquadram como insumo.

Em contrapartida, aduz a recorrente que “*tais equipamentos, devidamente identificados no anexo n. 05 ao Despacho Decisório, são ferramentas usuais empregadas no conserto, manutenção, benfeitoria e melhoramentos do maquinário, veículos de carga, aparelhos industriais e instalações físicas da empresa*”.

<sup>3</sup> CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

<sup>4</sup> Lei nº 9.784/1999 Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Compulsando os autos, mais precisamente às fls.407/412, a interessada trouxe a relação, que consiste, dentre outros, despesas com partes e peças de reposição, bem como, ferramentas, dentre as quais tem-se: Disco de Corte BNA12 115 X 1,0 X 22,2 3mm, Fita Teflon Armalon S/Ad 6Mm X 10M; Lixa Ferro Nº10º, Jogo de brocas de 1,5 a 16 mm, Escada Extensiva 2,73 x 4,20, parafuso auto brocante 1/4 x 7/8, Broca Aço Rápido 3/16, Feltro Enbco 8x8x5000 Den.0,3, Lâmpada 26w/840 base G24q, Fita Crepe 18mmX50m.

Relação de Notas Fiscais - Materiais de Consumos Diversos  
CFOP 1556 e 2556 - Compra de Material de Consumo  
CST 53

Mês	CFOP	Descrição CFOP	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Código NCM	Descrição da Mercadoria	Chave da NF	Numero NF	Dia da Emissão	BC das Contribuições (em R\$)
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	35.485.459/0001-45	L.S. PRODUTOS INDUSTRIAIS LTDA EPP	88042211	Disco de Corte BNA12 115 X 1,0 X 22,2 3mm	26171235465450000145550010000022771000022775	2277	14/12/2017	990,00
01/2018	2556	Compra de material para uso ou consumo	43.652.296/0001-38	INDACO INDUSTRIA E COM LTDA	70191900	Fita Teflon Armalon S/Ad 6Mm X 10M	3517124365229600013855002000767851026010444	76785	15/12/2017	770,00
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	23.673.982/0001-88	DMEC DISTRIBUIDORA DE MAT. ELET.LTDA.ME	39191000	Fita Isolante 19X10	2617122367398200018855001000003941000003946	394	20/12/2017	76,00
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	09.721.504/0001-75	CICAME COM DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA	39191000	Fita Isolante 19X10	43171209721504000175550010001365041111022121	136504	22/12/2017	158,00
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	09.721.504/0001-75	CICAME COM DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA	85393100	Lâmpada Fluorescente 20W	4317120972150400017555001001365041111022121	136504	22/12/2017	209,60
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	09.721.504/0001-75	CICAME COM DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA	85393100	Lâmpada Fluorescente 40W	4317120972150400017555001001365041111022121	136504	22/12/2017	210,80
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	92.684.628/0026-08	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMPORTACAD	82075011	Broca Aço Rápido 1mm	4318019266402800260855001001883924122742140	1883924	02/01/2018	67,60
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	23.673.982/0001-88	DMEC DISTRIBUIDORA DE MAT. ELET.LTDA.ME	52021000	Fardo de Estopa de 50Kg	261801236739820001885500100000047100004077	407	03/01/2018	1.760,00
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	08.363.181/0001-22	R & R COMERCIO LTDA	84242000	Aplicador de Silicone	26180108363181000122550010000005841000005845	584	04/01/2018	209,70
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	08.363.181/0001-22	R & R COMERCIO LTDA	82059900	Redondadeira Manual Tipo Alicata	26180108363181000122550010000005841000005845	584	04/01/2018	257,70
01/2018	2556	Compra de material para uso ou consumo	43.652.296/0001-38	INDACO INDUSTRIA E COM LTDA	70191900	Fita Teflon Armalon 125x90 20mm	351801436522960001385500200070311182303112	77031	04/01/2018	640,60
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	03.686.136/0001-23	ESPERANCA NORDESTE LTDA	00000000	Fita Isolante de Baixa Tensão	26180103686136000123550010000811301188229035	681130	10/01/2018	91,00
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	08.363.181/0001-22	R & R COMERCIO LTDA	82075011	Broca de Aço de 21mm	2618010836318100012255001000000607100006074	607	10/01/2018	399,00
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	92.684.628/0001-41	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMP S/A	82119390	Estilete Rapido	4318019266402800014155001000286351141828957	28635	12/01/2018	93,02
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	08.363.181/0001-22	R & R COMERCIO LTDA	39209990	Fita Teflon Veda Resca	2618010836318100012255001000000612100006120	612	15/01/2018	79,00
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	23.673.982/0001-88	DMEC DISTRIBUIDORA DE MAT. ELET.LTDA.ME	88042211	Disco de Corte 7"	26180123673982000188550010000004321000004320	432	16/01/2018	90,30
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	92.684.628/0026-08	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMPORTACAD	84242000	Aplicador de Silicone	4318019266402800260855001001896711182303288	189671	23/01/2018	76,50
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	08.320.509/0001-94	DISTRITO MATERIAIS ELETROICOS LTDA	85393000	Lâmpada Tubular Led HO 2 Am 40W bx 640K	43180108329599000194550010000127051000096265	32705	25/01/2018	630,00
01/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	92.684.628/0026-08	FERRAMENTAS GERAIS COM E IMPORTACAD	82075011	Broca AR 9mm HP Din. 3/8 TW104	4318019266402800260855001001897931882054786	189793	25/01/2018	69,50
02/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	03.336.182/0001-64	FERNANDO LIRA CORREIA ME BOSCH	73181150	Broca de vidra 3/4" x 300 mm tipo engate plus	2118010333618200016455000000054691808966222	5469	23/01/2018	68,00
02/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	03.336.182/0001-64	FERNANDO LIRA CORREIA ME BOSCH	82075019	Jogo de brocas de 1,5 a 16 mm	2118010333618200016455000000054691808966222	5469	23/01/2018	685,50
02/2018	1556	Compra de material para uso ou consumo	03.686.136/0001-23	ESPERANCA NORDESTE LTDA	68051000	Lixa Ferro Nº10	261802036861360001235500100008686201129017854	686201	02/02/2018	17,50

Diversamente do que entendeu a decisão recorrida, a meu ver, tais componentes de máquinas e equipamentos utilizados na área industrial são essenciais e relevantes para o processo produtivo da recorrente, subsumindo-se ao conceito de insumos no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos.

Na linha de tal entendimento, cito o Acórdão nº 9303-016.312 – CSRF/3ª TURMA, julgado em 10/12/2024, *in verbis*:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃOCUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

DESPESAS DA FASE AGRÍCOLA. INSUMO DO INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 189.

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de “insumos do insumo”, permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Cofins não cumulativos.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produtos durante o transporte enquadram-se no conceito de insumos fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nº julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 217.

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 cumulativos.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

Despesas portuárias – entre as quais, capatazia, estiva, movimentação de cargas, etc. - não se subsomem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais, há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

ARRENDAMENTO AGRÍCOLA PAGO A PESSOA JURÍDICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Aplica-se também ao arrendamento de imóvel rural, prédio rústico, o direito ao crédito sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, previsto no Inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a embalagens de transporte interno, para, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **em conhecer em parte do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a despesas com arrendamento agrícola, despesas com partes e peças de reposição (restritas a pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas)**, e a despesas portuárias, para, **no mérito, dar-lhe parcial provimento, por unanimidade de votos, no que se refere a despesas com arrendamento agrícola, e despesas com partes e peças de reposição, restritas a pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras,**

**manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas.** A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario votou por dar provimento parcial em maior extensão abrangendo despesas portuárias, na condição de despesas com armazenagem.

Portanto, dou provimento ao recurso nesse ponto, para reverter as glosas em relação as despesas com partes e peças de reposição e ferramentas relacionadas na planilha acostada às fls. 407/412.

***i) aplicação da alíquota zero para as receitas oriundas de vendas dos produtos “Mistura Lux Maxi Pão Doce” e “Mistura Lux Maxi Pão Integral” (NCM-TIPI 1901.20.00):***

A fiscalização entendeu que as vendas dos produtos Mistura Lux Maxi Pão Doce 25Kg e Mistura Lux Maxi Pão Integral 25Kg foram indevidamente tributadas à alíquota zero das contribuições em ao PIS/Pasep e à Cofins e informa que: *“Dessa forma, as saídas dessas mercadorias realizadas indevidamente pelo CST 6 – alíquota zero, serão somadas à base de cálculo das demais receitas realizadas com o código CST 01 – tributadas ad valorem. Assim, a base de cálculo acrescida às saídas tributadas e as contribuições devidas serão ajustadas nos saldos a ressarcir nos períodos a que se referem”*.

Já no julgamento da decisão de primeira instância, entendeu-se que “dentre as diversas NCM’s que podem ser enquadradas como pão a redução à zero das alíquotas atingiu somente aquelas classificadas nos códigos 1901.20.00 **Ex 01 (Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum)** e 1905.90.90 **Ex 01 (Pão do tipo comum)**. O item 2 da Exposição de motivos da Medida Provisória nº 433/2008 (convertida na Lei nº 116787/2008) esclarece que “Entende-se por ‘pão comum’ o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar”. Concluiu *“correto a inclusão das receitas referentes às vendas dos produtos Mistura Lux Maxi Pão Doce 25Kg e Mistura Lux Maxi Pão Integral 25Kg na base de cálculo das contribuições”*.

Em relação a este tópico, defende a recorrente que *“ao produzir e comercializar os produtos “Mistura Lux Maxi Pão Doce” e “Mistura Lux Maxi Pão Integral”, classifica-os na NCM TIPI 1901.2000, razão pela qual aplica a alíquota zero sobre as receitas de tais operações”*.

O produto em questão tem a seguinte composição:

Descrição da Mercadoria/Serviço	Composição
Mist. Lux Maxi Pão Doce 25Kg	Farinha de trigo com ferro e ácido fólico, açúcar (10%), gordura vegetal hidrogenada, sal (1,248%), emulsificantes: esteril-2-lactil lactato de cálcio, aroma idêntico a natural e leite e melhoradores da farinha: ácido ascórbico e alfa-amilase
Mist. Lux Maxi Pão Integral 25Kg	Farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, farelo, sal, emulsificantes: éster de ácido tartárico diacetilado (Datem) e melhoradores de farinha: ácido ascórbico, hemicelulase e alfa-amilase

Sem razão a recorrente nesse ponto.

A classificação fiscal de pré-mistura para pão foi objeto de análise pela Receita Federal do Brasil por meio da Solução de Consulta nº 98.272/2018 – Cosit. O documento traz importantes esclarecimentos sobre o enquadramento tributário desse tipo de preparação alimentícia na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Vejamos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 1901.20.00, sem enquadramento no Ex 01 da TIPI

Ementa: Pré-mistura própria para a fabricação de pão tipo forma, **contendo farinha de trigo (90% em peso), açúcar, sal, farinha de soja, leite, emulsificantes, antioxidantes e outros ingredientes**, apresentada na forma de pó, acondicionada em embalagens com capacidades de 1 kg a 50 kg.

Dispositivos Legais: RGI 1 e RGI 6 da NCM/SH constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto n.º 8.950, de 2016, com alterações posteriores, e em subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº1.788, de 2018.

(...)

#### Identificação da Mercadoria:

2. De acordo com as informações obtidas, o produto sob classificação trata-se de uma pré-mistura própria para fabricação de pão do tipo "forma", constituída de farinha de trigo, sal, açúcar e melhorador de farinha (contendo soja e leite), sal, açúcar, apresentada em sacos de 1, 5, 25 ou 50 kg.

Classificação da Mercadoria:

3. A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/Tipi), nos pareceres

de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

4. A RGI 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas RGI 2 a 6.

5. Dessa forma, com base na RGI 1, cabe-nos analisar sua classificação na posição 19.01, que abrange, entre outros produtos, as “**preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau**”.

6. As Nesh da posição 19.01 esclarecem que as preparações alimentícias de farinhas desta posição são preparações onde a farinha confere a característica essencial ao produto e a adição de outras substâncias tais como açúcar, soja, leite, gorduras e glúten é permitida.

*Nesh – Posição 19.01*

*[...]*

***II. Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, não contendo cacau ou contendo-o numa proporção inferior a 40%, em peso, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas em outras posições.***

*Esta posição compreende um conjunto de preparações alimentícias, à base de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, cuja característica essencial provenha destes constituintes, quer eles predominem ou não em peso ou em volume.*

*A estes diversos componentes principais podem adicionar-se outras substâncias, tais como leite, açúcar, ovos, caseína, albumina, gorduras, óleos, aromatizantes, glúten, corantes, vitaminas, fruta ou outras substâncias destinadas a aumentar-lhes as propriedades dietéticas, ou cacau desde que neste último caso, o teor em peso de cacau seja inferior a 40% calculado sobre uma base totalmente desengordurada (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).*

7. Dessa forma, tendo em vista que a **farinha de trigo é a que confere a característica essencial ao produto** sob consulta e que os demais insumos são permitidos, com base na RG 1, confirma-se a classificação do produto, citado na segunda parte do texto, na **posição 19.01 - Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso,**

**de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições;**

8. Parte-se, agora, por aplicação da RGI 6, para identificação da subposição correspondente:

*1901.10 - Preparações para alimentação de crianças, acondicionadas para venda a retalho*

*1901.20 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05*

*1901.90 - Outros 9.*

Sendo uma mistura para preparação de produtos de padaria da posição 19.05, o produto classifica-se na subposição **1901.20**. Não havendo desdobramento regional em item ou subitem, o produto classifica-se no código **1901.20.00**.

10. Quanto ao enquadramento no Ex 01 – “Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum” do código 1901.20.00 da Tipi, pleiteado pela consulente, faz-se necessário compreender a abrangência da designação “Pão do tipo comum” utilizada pelo legislador pátrio na criação deste Ex. Para tanto recorre-se à Exposição de Motivos EMI nº 00074/2008 – MF/MT, de 16 de maio de 2008, que acompanhou a Medida Provisória nº 433, de 27 de maio de 2008, convertida na Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008, onde consta, em seu parágrafo 2º, a seguinte definição:

*“...Entende-se por “pão comum” o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo **apenas** farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.” (grifou-se)*

11. Desta forma, **considerando que o Ex 01 do código de classificação NCM 1901.20.00 foi criado para possibilitar a concessão do benefício fiscal para a pré-mistura destinada a fabricação do pão comum** (instituído originalmente pela MP 433, de mesma data do Decreto nº 6.465, de 27 de maio de 2008, decreto este responsável pela criação do referido Ex), a qualificação do produto alimentício como tal, presente na Exposição de Motivos da MP nº 433, de 2008, se torna de total relevância; afinal foi para isso que o “Ex” foi instituído e, portanto, deve ser considerado nos estritos termos da legislação que ensejou a sua criação.

12. **Assim, analisando-se os ingredientes do produto objeto da consulta, constata-se que o mesmo não se caracteriza como “Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum”, já que sua composição utiliza outros ingredientes além dos permitidos para a classificação no referido ex-tarifário, tais como soja e leite; portanto, o produto não se enquadra no Ex 01 do código NCM 1901.20.00 da Tipi.**

13. Cabe informar que as soluções de consulta nº 285/2015 e 286/2015, citadas pela consulente, como embasamento a sua demanda de classificação do produto no Ex da TIPI, não pode servir de paradigma à presente análise face o melhorador

de farinha, utilizado na preparação dos produtos objetos daquelas soluções, é um aditivo para a preparação de pães, composto de reforçador de glúten, geralmente ácido ascórbico, enzimas e emulsificante, diferentemente do melhorador de farinha utilizado no produto objeto do presente que, conforme informado pela consultante em resposta à intimação fiscal supra, também contém soja e leite, o que o exclui do Ex pleiteado.

### Conclusão

14. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1(texto da posição 19.01) e RGI 6 (texto da subposição 1901.20) da NCM/SH constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex n.º 125, de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 8.950, de 2016, e ainda em subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.788, de 2018, **o produto objeto da consulta formulada nestes autos classifica-se no código da NCM 1901.20.00, sem enquadramento no Ex 01 da Tipi para o mesmo código.** (grifou-se)

A recorrente pretende obter o enquadramento do produto no Ex 01 do código 1901.20.00 da TIPI, que se refere às “pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum”, o que resultaria em benefícios fiscais significativos.

No entanto, um elemento determinante para a não concessão do benefício do Ex 01 foi a composição do “melhorador de farinha” presente na pré-mistura analisada (farinha de soja, enzimas, excipientes – que pode ser outros tipos de farinha). Esses ingredientes adicionais descaracterizaram a preparação como uma “pré-mistura própria para fabricação de pão do tipo comum”, impedindo seu enquadramento no Ex 01 do código 1901.20.00 da TIPI.

A classificação fiscal de pré-mistura para pão doce, também foi objeto de análise pela Receita Federal do Brasil por meio da Solução de Consulta Cosit nº 98.400/2018, in verbis:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

#### **Código NCM: 1901.20.00 - sem enquadramento no Ex 01 da Tipi**

Mercadoria: Preparação alimentícia de farinha de trigo, melhorador de farinha, sal e açúcar, que constitui pré-mistura para fabricação de massa para pão do tipo massa doce, mediante a adição de água e fermento e homogeneização.

Dispositivos Legais: RGI 1 e RGI 6 da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018.

(...)

9. No Capítulo 19, a posição 19.01, em conformidade com a RGI 11, alcança o produto em questão, conforme texto a seguir reproduzido:

*19.01 Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.*

10. Para ratificar essa posição, cumpre trazer a lume esclarecimentos das Nesh, que foram internadas no Brasil por meio do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e, conquanto elas não possuam força legal, constituem orientações e esclarecimentos de caráter subsidiário que devem ser utilizados para nortear a classificação de mercadorias. Sua versão atual, da qual se reproduzem a seguir os esclarecimentos relativos à posição 19.01, foi aprovada pela IN RFB nº 1.788, de 08 de fevereiro de 2018, por força da delegação de competência outorgada pelo art. 1º da Portaria MF nº 91, de 24 de fevereiro de 1994:

*II. Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.*

***Esta posição compreende um conjunto de preparações alimentícias, à base de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, cuja característica essencial provenha destes constituintes, quer eles predominem ou não em peso ou em volume.***

*A estes diversos componentes principais podem adicionar-se outras substâncias, tais como leite, açúcar, ovos, caseína, albumina, gorduras, óleos, aromatizantes, glúten, corantes, vitaminas, fruta ou outras substâncias destinadas a aumentar-lhes as propriedades dietéticas, ou cacau desde que neste último caso, o teor em peso de cacau seja inferior a 40% calculado sobre uma base totalmente desengordurada (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).*

(...)

11. A posição 19.01 desdobra-se nas seguintes subposições:

1901.10 Preparações para alimentação de lactentes e crianças de tenra idade, acondicionadas para venda a retalho

1901.20.00 Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05

1901.90 Outros

12. Destarte, por observância da RGI-62 , **a mistura própria para a fabricação de pão do tipo "massa doce" classifica-se na subposição 1901.20.00**, que, tratando-

se de subposição fechada, não comporta desdobramentos no âmbito regional e a classificação fiscal desse produto é remetida para o código 1901.20.00 da NCM/SH.

13. A consulente deduz nestes autos pretensão classificatória nesse mesmo código, todavia, requer que se reconheça o enquadramento do seu produto no Ex 01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016. O referido Ex é atribuído às "pré-misturas próprias para a fabricação de pão do tipo comum" e, na aplicação do Ex, cumpre lembrar a Regra Geral Complementar da Tipi3, que invoca a incidência das RGI do Sistema Harmonizado para se determinar, no âmbito de cada código, o Ex aplicável.

14. Nesse ponto, é oportuno observar que também o pão do tipo comum classificado na posição 19.05 da Tipi goza de Ex do IPI, no código residual 1905.90.90 e, sendo assim, também são cabíveis aqui, para caracterização do pão do "tipo comum" referido no Ex pretendido pela consulente, os esclarecimentos das Nesh relativos à posição 19.05 da NCM/SH, lembrando que as Nesh foram internadas no Brasil por meio do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e, conquanto elas não possuam força legal, constituem orientações e esclarecimentos de caráter subsidiário que devem ser utilizados para nortear a classificação de mercadorias. Sua versão atual, da qual se reproduzem os esclarecimentos a seguir, foi aprovada pela IN RFB nº 1.788, de 08 de fevereiro de 2018, por força da delegação de competência outorgada pelo art. 1º da Portaria MF nº 91, de 24 de fevereiro de 1994:

Nesta posição estão compreendidos todos os produtos de padaria, pasteleria ou da indústria de bolachas e biscoitos; os ingredientes mais vulgarmente utilizados são as farinhas de cereais, a levedura e o sal, embora possam conter igualmente outros ingredientes, tais como: glúten, fécula, farinhas de leguminosas, extrato de malte, leite, determinadas sementes como a da papoula, cominho, anis (erva-doce), açúcar, mel, ovos, gorduras, queijos, fruta, cacau em qualquer proporção, carne, peixe, etc., e ainda os produtos designados por "melhoradores de panificação". Estes últimos destinam-se, principalmente, a facilitar a manipulação da massa, a acelerar a sua fermentação, a melhorar as características ou a apresentação dos produtos e a prolongar a duração da sua conservação. Os produtos da presente posição podem também ser obtidos a partir de uma massa à base de farinha, sêmola ou pó de batata.

Encontram-se compreendidos na presente posição:

1) O pão comum que, frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal.

(...)

(grifou-se)

15. Note-se que as Nesh, de um lado, registram que o pão comum contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal, entretanto, de outro lado, utiliza, na mesma frase em que restringe os ingredientes do pão comum, o advérbio "frequentemente", abrindo, assim, a possibilidade de outros ingredientes comporem o denominado "pão comum".

16. Destarte, uma vez que não está afastada a possibilidade de outros ingredientes, além dos acima mencionados, integrarem a pré-mistura para a fabricação de pão do tipo comum, socorre-se aqui da Exposição de Motivos (EM) nº 00074/2008 - MF/MT, por meio da qual foi submetido ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República projeto de Medida Provisória (MP) para redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), registra-se o que se considera pão comum, para gozo da referida redução de alíquota, nos seguintes termos:

*2. A proposta objetiva reduzir o impacto no preço do **pão comum** dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte. Entende-se por "pão comum" o produto alimentício, obtido pela cocção de **preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar**. (...)*

17. Observe-se pois que a pré-mistura para fabricação de pão tipo "massa doce", que contém também açúcar, além de farinha de trigo, sal e melhorador de farinha, poderia ser própria para a fabricação de pão do tipo comum. Ocorre que, em resposta à intimação que buscava obter da consulente informações sobre os ingredientes contidos no denominado melhorador de farinha, foi informado que, entre **outros ingredientes, esse produto contém também farinha de soja e enzimas, além de excipiente, que pode ser um outro tipo de farinha**, e, sendo assim, a **pré-mistura de que aqui se cuida não pode ser caracterizada como pré-mistura própria para a fabricação de pão do tipo comum para merecer abrigo no Ex 01 do código 1901.20.00 da Tipi**.

18. Dessa forma, infere-se que a **pré-mistura de que aqui se cuida é própria para a fabricação de pão do tipo massa doce, que é distinto do pão do tipo comum cuja pré-mistura mereceu do legislador o Ex 01 da Tipi para, aliado à redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, reduzir o impacto dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte no preço do pão comum**.

19. Diante do exposto a pré mistura para a fabricação de pão do tipo massa doce objeto da consulta formulada neste processo classifica-se no **código NCM/SH 1901.20.00 da NCM/SH, sem enquadramento no Ex 01 da Tipi**.

Conclusão

20. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (texto da posição 19.01), RGI 6 (texto da subposição 1901.20) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex n.º 125, de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada

pelo Decreto n.º 8.950, de 2016, o produto objeto da consulta formulada neste processo classifica-se no código NCM/SH 1901.20.00. (grifou-se)

A recorrente pretende obter o enquadramento do produto no Ex 01 do código 1901.20.00 da TIPI, que se refere às “pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum”, o que resultaria em benefícios fiscais significativos.

No entanto, um elemento determinante para a não concessão do benefício do Ex 01 foi a composição do “melhorador de farinha” presente na pré-mistura analisada (farinha de soja, enzimas, excipientes – que pode ser outros tipos de farinha). Esses ingredientes adicionais descaracterizaram a preparação como uma “pré-mistura própria para fabricação de pão do tipo comum”, impedindo seu enquadramento no Ex 01 do código 1901.20.00 da TIPI.

Assim, reputo correto a inclusão das receitas referentes às vendas dos produtos Mistura Lux Maxi Pão Doce 25Kg e Mistura Lux Maxi Pão Integral 25Kg na base de cálculo das contribuições.

Nesse sentido, cito o Acórdão n.º 3402-003.824:

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PÃO COMUM. DEFINIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. LEI 10.925/2004. POSIÇÃO 1905.9090 Ex 01.

“**Pão comum**” é o produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso Voluntário Negado

(Acórdão n.º 3402-007.321 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo n.º 19515.720997/2018-83, Rel. Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Sessão de 18 de fevereiro de 2020). (grifou-se)

Por todo exposto, nego provimento a esse capítulo recursal.

### **III – Do dispositivo:**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário interposto, para no mérito dar parcial provimento ao recurso, para reverter as seguintes glosas:

- a) custos relacionados às atividades aduaneiras voltadas ao recebimento dos insumos importados (movimentação e armazenamento de trigo), nos termos da Súmula CARF n.º 243;

- b) despesas com transporte de funcionários e colaboradores da indústria para a sede empresarial, com fulcro no inciso II, do Art. 3º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002;
- c) serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e à Cofins PIS não cumulativos, apenas nos casos em que haja atendimento às condições prescritas pela Súmula 188: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição; e,
- d) despesas com partes e peças de reposição e ferramentas relacionadas na planilha citada no voto.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**