



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13074.734369/2023-01</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.345 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NESTLE BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Data do fato gerador: 31/12/2018

DIREITO CREDITÓRIO. GLOSA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar na decadência do direito da Fazenda Nacional em glosar créditos de PIS e de COFINS aproveitados indevidamente. No caso, o impedimento refere-se à constituição do crédito tributário, mediante lançamento, em prazo superior a cinco anos do fato gerador. Portanto, ocorrendo a ciência em 30.11.2023, em relação ao lançamento de ofício de valores de excesso de crédito, cujos saldos negativos foram apurados nos períodos de 30.11.2018 e 31.12.2018, não resta configurada a decadência.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação das EFD-Contribuições retificadoras dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais. Súmula Carf nº 231.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA. PIS. NÃO CUMULATIVO. VEDAÇÃO AO CRÉDITO.

É expressamente vedado o crédito de PIS/PASEP, no caso de aquisições de insumos não sujeitos (suspensão, isenção, alíquota zero, não incidência) ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA PRÓPRIA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. POSSIBILIDADE.

O frete de produtos inacabados ou em elaboração, remetidos para industrialização em estabelecimento de terceiros, deve gerar direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. COMISSÃO DE REPRESENTANTE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com comissões a representantes comerciais não dão direito a desconto de créditos, por não se enquadrarem no conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170, visto que as despesas gerais comerciais não se caracterizam como essenciais e relevantes ao processo produtivo do contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS DE GERENCIAMENTO DE IMPRESSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A impressão de documentos não constitui serviço essencial ou relevante na fabricação e comercialização de produtos alimentícios e bebidas, não se enquadrando no conceito de insumo para efeito de créditos das contribuições não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPACHANTE ADUANEIRO. INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos do PIS/COFINS no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido no art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Súmula CARF nº 224.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar a preliminar de decadência e de homologação tácita e em indeferir o pedido de diligência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas: (i) relativas aos créditos da NF-e nº 458.766 e (ii) sobre as despesas de frete classificadas como “remessa para industrialização por encomenda” (CFOP 5901).

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Versa o presente sobre autos de infração para cobrança da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, com multa de ofício de 75% e juros de mora, sob a acusação de infração relativa à insuficiência de recolhimento das contribuições apuradas na sistemática da não cumulatividade.

Os valores foram apurados a partir das análises dos pedidos de ressarcimento, relativos a créditos de PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos, vinculados à receita não tributada no mercado interno, no período de apuração do 4º trimestre de 2018. O PER nº 36001.11211.301019.1.1.18-7057 refere-se ao PIS/Pasep não cumulativo e consta do PAF nº 13074.733448/2023-96, enquanto o PER nº 39929.47113.301019.1.1.19-9527 refere-se à COFINS não-cumulativa e consta do PAF nº 10880.961625/2022-59.

A autoridade fiscal, através dos despachos decisórios nº 33.119/2023 (fls. 47/64), relativo ao PIS/Pasep, e nº 5.409/2023 (fls. 23/40), relativo à COFINS, indeferiu os PER e efetuou glosas de créditos, por entender que a apropriação não encontrava amparo na legislação, bem como efetuou glosas de ajustes de acréscimos de créditos, por entender indevidos, consignando que parte dos créditos glosados integrou os pedidos de ressarcimento e parte foi utilizada na dedução das contribuições a pagar do mês de dezembro de 2018.

Desta maneira, constatada a dedução em excesso de créditos, o auto de infração foi lavrado para lançamento do valor não recolhido das contribuições.

Devidamente cientificado dos lançamentos de ofício, em 30.11.2023 (fl. 67), o contribuinte apresentou impugnação (fls. 71/113), em 02.01.2024, alegando, em síntese, (1) pela improcedência dos autos de infração, em razão da extinção parcial do crédito tributário atingido

pela decadência e pela homologação tácita; (2) pela existência de crédito apurados na aquisição de bens, que a fiscalização entendeu se tratar de bens sujeitos à alíquota zero; (3) pela suficiência das informações prestadas à fiscalização; (4) pela legitimidade dos créditos sobre despesas com fretes; (5) pela desnecessidade de retificação de obrigações acessórias para o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de bens incorporados ao ativo; (6) pela possibilidade de tomada de créditos em relação a comissões de representantes comerciais; (7) pela possibilidade de tomada de créditos em relação a gerenciamento de impressão; (8) pela possibilidade de tomada de créditos em relação a serviços de despachantes e desembaraço aduaneiro; e (9) pelo direito a créditos sobre valores incorridos com energia elétrica.

Em julgamento da impugnação do contribuinte, a 17ª Turma da DRJ/07 acordou, por unanimidade, pela improcedência da impugnação, mantendo-se a exigência do crédito tributário, em decisão assim ementada:

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/12/2018 a 31/12/2018

DECORRÊNCIA E CONEXÃO PROCESSUAL. EFEITOS.

Configurada a decorrência ou a conexão processual entre demandas, já havendo decisão de mérito definitiva no processo principal ou em algum dos processos conexos acerca dos mesmos fatos em discussão, incabível a rediscussão da matéria de fundo, já encerrada no âmbito do contencioso pela coisa julgada administrativa.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência/perícia deve ser motivado e acompanhado das razões e quesitos necessários para o exame da matéria, não sendo possível que tal pedido seja genérico e indeterminado, e não servindo para angariar aos autos prova de que cabia ao sujeito passivo apresentar na impugnação, sob pena de seu indeferimento.

PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/12/2018 a 31/12/2018

CREDITAMENTO INDEVIDO. GLOSA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O Fisco não está impedido de se certificar de que os créditos de PIS e Cofins apropriados em prazo superior a 5 (cinco) anos e transferidos para período inferior a 5 (cinco) anos são ou não devidos, podendo os valores transferidos ser objeto de glosa e da constituição de crédito tributário por meio de lançamento de ofício, caso os valores apropriados sejam indevidos.

**Impugnação Improcedente****Crédito Tributário Mantido**

Faz constar o julgador de piso que se decidiu pela improcedência das duas manifestações de inconformidade apresentadas contra os indeferimentos dos pedidos de restituição relacionados ao presente.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário contra decisão da primeira instância, repisando as alegações apresentadas na impugnação, sustentando que deve ser reformada a decisão recorrida, cancelando-se o auto de infração e, ao final, requer a conversão do julgamento em diligência, para que sejam apurados e evidenciados os pontos de prova arguidos.

Conclusos, os autos foram distribuídos à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

**PRELIMINAR****1. DA ALEGAÇÃO DE EXTINÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA E HOMOLOGAÇÃO TÁCITA**

A recorrente sustenta que o crédito tributário lançado encontra-se parcialmente decaído, visto que a ciência do auto de infração se deu em 30.11.2023, enquanto o procedimento fiscal decorre da verificação das contribuições dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2018.

Sem razão a recorrente. Conforme se verifica das planilhas de reapuração dos créditos da escrita fiscal, constantes do Despacho Decisório nº 33.119/2023 do PER nº 36001.11211.301019.1.1.18-7057 (fl. 62) e Despacho Decisório nº 5.409/2023 do PER nº 39929.47113.301019.1.1.19-9527 (fl. 89), houve saldo negativo de crédito (ou excesso de crédito) a ser lançado nos meses de novembro e dezembro de 2018.

Per nº 36001.11211.301019.1.1.18-7057

## 201 - Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica

Rubrica	out/18	nov/18	dez/18	Total
Valor do Crédito Apurado	5.952.877,39	-	49.024.393,90	54.977.271,29
Deduções/Desconto	(3.591.355,03)	-	-	(3.591.355,03)
Crédito Pleiteado	2.361.522,36	-	49.024.393,90	51.385.916,26

## Glosas

Glosa Despesas de Frete	(13.101,00)	(27.114,54)	(23.181,95)	(63.397,49)
Glosa Aquisição Insumos	(23.971,28)	(7.318,70)	(8.274,53)	(39.564,52)
Glosa Energia Elétrica	(528,10)	(2.778,99)	(2.573,04)	(5.880,13)
Glosa Aquisição Serviços	(3.912,77)	(294.592,64)	(268.248,08)	(566.753,50)
Glosa Aquisição Ativo Imobilizado	(2.914,42)	(1.318,99)	(2.159,12)	(6.392,53)
Deduções indevidas *	(87.404,99)	(634.415,68)	(588.077,88)	(1.309.898,55)

## Ajustes Indevidos de Acréscimo

Ajustes de Acréscimo RBNTMI	-	-	(42.565.291,68)	(42.565.291,68)
Ajustes de Acréscimo RBTMI	(282.380,30)	-	(13.802.550,40)	(14.084.930,70)

## Saldo a Ressarcir

Saldo a Ressarcir	1.947.309,50	(967.539,54)	(8.235.962,80)	(7.256.192,84)
Saldo a Ressarcir - Após Utilização de Ofício	-	-	(7.256.192,84)	(7.256.192,84)

\* Deduções indevidas - Glosas de créditos de códigos 101e 301

Per nº 39929.47113.301019.1.1.19-9527

## 201 - Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica

Rubrica	out/18	nov/18	dez/18	Total
Valor do Crédito Apurado	27.419.314,02	-	225.809.328,86	253.228.642,88
Deduções/Desconto	(16.586.781,71)	-	-	(16.586.781,71)
Crédito Pleiteado	10.832.532,31	-	225.809.328,86	236.641.861,17

## Glosas

Glosa Despesas de Frete	(277.948,15)	(575.256,93)	(491.818,88)	(1.345.023,96)
Glosa Aquisição Insumos	(100.881,89)	(33.710,39)	(37.209,12)	(171.801,40)
Glosa Energia Elétrica	(2.432,45)	(12.800,20)	(11.851,60)	(27.084,24)
Glosa Aquisição Serviços	(18.022,47)	(1.356.911,57)	(1.235.586,94)	(2.610.500,98)
Glosa Aquisição Ativo Imobilizado	(13.424,00)	(6.075,33)	(9.184,74)	(28.684,07)
Deduções indevidas	(811.946,71)	(3.779.853,24)	(3.449.288,90)	(8.041.088,84)

## Ajustes Indevidos de Acréscimo

Ajustes de Acréscimo RBNTMI	-	-	(196.058.312,59)	(196.058.312,59)
Ajustes de Acréscimo RBTMI	(1.300.660,77)	-	(63.575.383,09)	(64.876.043,86)

## Saldo a Ressarcir

Saldo a Ressarcir	8.307.215,87	(5.764.607,65)	(39.059.286,99)	(36.516.678,77)
Saldo a Ressarcir - Após Utilização de Ofício	-	-	(36.516.678,77)	(36.516.678,77)

Assim explicou a autoridade fiscal nos despachos decisórios:

- 1) No período de apuração **outubro/2018**, após as glosas efetuadas e as consequentes deduções indevidas, **apurou-se crédito passível de ressarcimento**;
- 2) No período de apuração **novembro/2018** a interessada **não pleiteou o ressarcimento de créditos**. Isso se deu porque a totalidade dos créditos apurados foi utilizada em deduções naquele período. Porém, **consideradas as glosas efetuadas e as consequentes deduções indevidas, apurou-se saldo negativo de crédito**. Ou seja, foram empregados em deduções créditos inexistentes. De maneira a extinguir o valor passível de cobrança, foi utilizado de ofício o saldo de crédito apurado em outubro/2018, e
- 3) No período de apuração **dezembro/2018**, **após as glosas efetuadas**, as consequentes deduções indevidas e o ajuste de acréscimo irregular, também **se**

verificou saldo negativo de crédito. De maneira a reduzir o valor passível de cobrança, foi utilizado de ofício o saldo de crédito apurado em outubro/2018, líquido da utilização mencionada no item 2.

Conclui-se, portanto, que os valores cobrados no auto de infração referem-se aos saldos negativos de crédito de novembro e dezembro de 2018, descontados, de ofício, do saldo a ressarcir de outubro. Ocorrendo a ciência do sujeito passivo em 30.11.2023, não há que se falar em esgotamento do prazo de cinco para efetivação do lançamento de ofício, de modo que se afasta o pedido de reconhecimento da decadência parcial.

Vale ressaltar que o instituto da decadência verifica-se em relação ao prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário, não incidindo sobre o prazo para análise do crédito pleiteado. Nesse sentido, não há decadência sobre o direito da Fazenda em glosar os créditos de outubro de 2018, contudo, recairia a decadência caso se verificasse débito tributário sujeito à cobrança neste mês.

Ademais, argumenta a recorrente que houve homologação tácita, em razão do art. 150, § 4º, do CTN, defendendo que o crédito lançado pelo contribuinte deve ser homologado pela autoridade tributária nos cinco anos subsequentes à data do fato gerador, sob pena de homologação tácita.

Equivoca-se, novamente.

A homologação tácita se refere à ausência manifestação expressa da autoridade administrativa, no prazo de cinco anos, em relação aos tributos compensados com os créditos em pedido de restituição. O presente trata de auto de infração, portanto, a homologação tácita, se fosse o caso, diria respeito aos PER/DCOMP no âmbito dos processos 13074.733448/2023-96 e 10880.961625/2022-59. Mais ainda, em relação à contagem de prazo de homologação tácita das compensações, o início ocorre na data de apresentação do PER/DCOMP ou da retificação deste, ou seja, não há homologação tácita sequer nos processos de análise dos pedidos de restituição.

Deste modo, não como acolher a tese da recorrente sobre a extinção parcial do crédito tributário, seja pela decadência, seja pela homologação tácita, do que rejeito a preliminar.

## 2. DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

A recorrente punge, ao final de sua argumentação, pela conversão do julgamento em diligência, para que sejam apurados e evidenciados os pontos de prova trazidos no recurso.

O instituto da diligência, no âmbito do processo administrativo fiscal, presta-se a sanar dúvida sobre os fatos apontados em carreamento com as provas produzidas, de modo que o julgador avalia como necessária a diligência para esclarecimento e correto encaminhamento da decisão. Neste pesar, cabe ao julgador analisar as provas trazidas na defesa capazes de contrapor as acusações que ensejaram a autuação.

O julgador é livre para formar sua convicção, devidamente motivada e fundamentada, podendo deferir ou requerer a diligência quando entendê-la necessária, ou indeferir aquela que considerar prescindível ou impraticável, sem que isto configure preterição do direito de defesa

Nesse sentido, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência

## MÉRITO

No mérito, a controvérsia cinge-se à aplicação do direito ao desconto de crédito das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS, conforme disciplinado pelo art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, utilizando-se, para interpretar o conceito de insumo constante do inciso II do art. 3º das referidas leis, o REsp nº 1.221.170, nos termos estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

### 1. DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

A recorrente defende a desnecessidade de retificação de obrigações acessórias para o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS de outros períodos. Sustenta que o despacho decisório e a decisão recorrida trataram como inexistente o direito ao crédito pela mera ausência da retificação da obrigação acessória.

Sem razão a recorrente.

Como bem afirmou o julgador *a quo*, a retificação das obrigações acessórias é imprescindível ao controle dos saldos de crédito passíveis de utilização. A recorrente alega que apresentou farta documentação indicando a origem de todos os créditos utilizados, entretanto, não se trata da comprovação da origem dos créditos, mas, sim, a comprovação da não utilização destes em outros períodos.

Sustenta a recorrente que se houvesse retificado as declarações em nada alteraria o trabalho fiscal. Esse entendimento está incorreto, na medida em que a retificação é imprescindível para a determinação do valor do crédito a ser restituído/ressarcido e aquele utilizado na apuração do valor a pagar das contribuições (a partir do confronto dos débitos e créditos), mediante a aplicação do método previsto no art. 3º, § 8º, I e II, das leis de regência das contribuições.

A solução da matéria não demanda maiores digressões, em virtude da aplicação do racional para a edição e aprovação da Súmula Carf nº 231:

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Subsidiariamente, a recorrente pleiteia o provimento do recurso, mesmo que se acolha a interpretação da necessidade de retificação das obrigações acessórias, para que se reconheça que não houve perda do direito ao crédito.

Não há como acolher seu pedido, visto que justamente a retificação das declarações é que resguardaria o direito ao carregamento dos créditos para sua posterior utilização.

Assim, nego provimento ao recurso na matéria.

## 2. DOS CRÉDITOS SOBRE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

Sustenta a recorrente pelo direito ao crédito sobre a aquisição de bens classificados na NCM 1006.30.21 e NCM 3808.90.29, visto que os fornecedores deram saída pelo CST 01 (operação tributável com alíquota básica).

Com o objetivo de comprovar seu direito, apresenta as notas fiscais em que há valores de PIS e de COFINS. Assim, em obediência ao princípio da não cumulatividade, o crédito deve ser reconhecido.

A vedação ao crédito sobre os produtos tributados à alíquota zero encontra-se no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Os produtos adquiridos pela recorrente tiveram sua alíquota reduzida a zero pela Lei nº 10.925, de 2004:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

II - defensivos agropecuários classificados na posição **38.08** da TIPI e suas matérias-primas;

(...)

V - produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, **1006.30** e 1106.20 da TIPI; (destaquei)

Pois bem.

Apenas os defensivos agropecuários da posição 38.08 e suas matérias primas foram beneficiados com a redução à alíquota zero. Verificando-se a NF-e nº 458.766, constata-se que o produto Nalco 7330 refere-se a “líquido corrosivo, ácido e orgânico” e é utilizado no sistema de resfriamento de água. Portanto, a glosa deve ser revertida.

Em relação à aquisição dos bens da subposição 1006.30, a lei não especifica qual produto, tampouco determina finalidade ou utilização específica, nesse sentido, todos os produtos classificados na NCM 1006.30 possuem incidência à alíquota zero.

Diante disso, voto por reverter as glosas relativas aos créditos da NF-e nº 458.766.

### 3. DOS CRÉDITOS SOBRE NOTAS FISCAIS NÃO LOCALIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO

A fiscalização entendeu por glosar os créditos sobre a NF-e nº 61187, de chave 3518104627801600024255000000611871324176546, NF-e nº 228276, de chave 35181061192696000190550070002282761934788858 e NF-e nº 228277, de chave 35181061192696000190550070002282771819146463. A recorrente informa que apresentou detalhamento completo dos produtos adquiridos em sua impugnação (fls. 169 e 171) e apresenta telas do registro do pagamento no sistema SAP em seu recurso voluntário, contudo, não traz as notas fiscais aos autos.

A autoridade fiscal informa que a consulta das NF-e teve o resultado “NF-e INEXISTENTE na base nacional” e que as notas não foram localizadas na Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo.

De fato, consultado a base de notas fiscais eletrônicas do sítio <https://www.nfe.fazenda.gov.br/>, a mensagem do sistema é de que as NF-e são inexistentes na base nacional. Nesse sentido, diante da ausência de apresentação de documentação comprobatória do crédito, há que se negar provimento ao recurso neste capítulo.

### 4. DOS CRÉDITOS SOBRE FRETES

Inicia a recorrente consignando que 138.971 das 156.792 operações de frete foram glosadas por se tratar de créditos extemporâneos. Nesse tema, considerando o exposto no capítulo 1 acima, deve-se, também, aplicar a Súmula Carf nº 231, mantendo-se as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Em relação aos créditos sobre fretes pagos para o transporte de bens acabados entre estabelecimentos da recorrente, este Conselho solucionou a controvérsia mediante a publicação da 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 cumulativas.

Ademais, a autoridade fiscal efetuou glosas sobre operações de frete não caracterizadas como aquisição de insumos ou fretes na operação de venda. As despesas deram-se sobre os seguintes Códigos Fiscal de Operações e de Prestações – CFOP:

Compra de material para uso ou consumo (CFOP 3556)

Devolução de compra para industrialização ou produção rural (CFOP 5201 e 6201)

Devolução de vasilhame ou sacaria (CFOP 5921)

Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (CFOP 1202 e 2202)

Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (CFOP 1411 e 2411)

Devolução de venda de produção do estabelecimento (CFOP 1201 e 2201)

Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária (CFOP 2410)

Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração (CFOP 5927)

Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada (CFOP 1949, 2949 e 3949)

Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado (CFOP 5949 e 6949)

Remessa de amostra grátis (CFOP 5911 e 6911)

Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação (CFOP 5908 e 6908)

Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo (CFOP 5915 e 6915)

Remessa de vasilhame ou sacaria (CFOP 5920 e 6920)

Remessa em bonificação, doação ou brinde (CFOP 5910 e 6910)

Remessa para depósito fechado ou armazém geral (CFOP 5905 e 6905)

Remessa para industrialização por encomenda (CFOP 5901)

Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo (CFOP 6916)

Retorno de vasilhame ou sacaria (CFOP 1921 e 2921)

A recorrente limita-se a afirmar que a premissa dos despachos decisórios e do acórdão recorrido são incorretas, na medida em que consideram apenas o crédito de “frete final”, e traz o resultado do julgamento do processo nº 10880.961625/2022-59, formalizado pelo acórdão nº 3102-002.713, em que também figura como recorrente.

Naquele julgamento, o Colegiado decidiu pela reversão das glosas de frete sobre remessas de (i) mercadorias dadas em bonificação, brindes e amostras grátis, (ii) vasilhame ou sacaria e (iii) bens/insumos para industrialização por encomenda.

Com a devida vênia àquele Colegiado, não coaduno com o entendimento nos dois primeiros casos. Explico.

O envio de bonificações, brindes e amostras não se classificam como operação de venda, portanto, as remessas nessas modalidades não se enquadram como fretes de venda, nos termos previstos no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003.

Além disso, a remessa de vasilhame ou sacaria refere-se ao frete sobre material de embalagem retornável, sendo somente cabível o crédito ao frete de insumos ou de produtos inacabados, no estendido conceito de insumo, a partir da interpretação pelo STJ ao art. 3º, II, das leis de regência das contribuições.

Por fim, concordo com aquele Colegiado e com a recorrente em relação à remessa para industrialização por encomenda (CFOP 5901). Isso porque tais valores integram o custo de fabricação dos produtos e são essenciais e relevantes para a conclusão do produto a ser vendido pela recorrente, devendo ser considerado insumo, nos termos do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Esse entendimento encontra respaldo na Solução de Consulta Cosit nº 631, de 2017, que prevê o crédito de insumo remetido para industrialização, deste modo, o frete também deverá gerar crédito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, com alterações, art. 3º, II.

A autoridade fiscal efetuou glosas sobre créditos de (i) conhecimentos de transporte cancelados pelo emitente, (ii) transportes em que a interessada não figura nem como remetente nem como destinatária, e (iii) fretes em que a recorrente não consta como a tomadora do serviço.

A recorrente limita-se a afirmar que a fiscalização não realizou auditoria acurada, mediante solicitação de maiores informações, ocorrendo preterição ao seu direito de defesa.

Não há como socorrer a recorrente. O auto de infração derivou de pedido de ressarcimento, portanto, como é sabido, o dever de comprovar o direito é do autor, nesse sentido, a recorrente sabe (ou deveria saber) sobre as suas operações geradoras de crédito.

Nesta questão, concordo com o julgador de piso, que decidiu que não houve um questionamento específico, apenas argumento sobre a correta apuração pela autoridade fiscal, do que mantenho as glosas.

Com efeito, voto por reverter apenas as glosas sobre as despesas com remessa para industrialização por encomenda (CFOP 5901).

#### 5. DOS CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Os créditos sobre a aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, encontram-se previstos no artigo 3º, VI, e § 1º, III, das Leis 10.637/02 e 10.833/03:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

A Lei nº 11.774, de 2008, permitiu a apuração imediata de crédito sobre o valor total do custo de aquisição do bem, desde que a aquisição ocorresse a partir de julho/2012:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição

para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)

I – no prazo de 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

II – no prazo de 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

III – no prazo de 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

IV – no prazo de 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

V – no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VI – no prazo de 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VII – no prazo de 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VIII – no prazo de 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

IX – no prazo de 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

X – no prazo de 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

XI – no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

XII – **imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.** (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

II – na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei no 10.865, de 2004, no caso de importação. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

Analisando-se os créditos, a fiscalização concluiu que a irregularidade se deu por se tratar de créditos extemporâneos.

A própria recorrente remete sua defesa ao capítulo específico dos créditos extemporâneos, nesse sentido, aponto o mesmo entendimento exarado naquele capítulo, para aplicar a Súmula Carf nº 231 e negar provimento ao recurso.

#### 6. DOS CRÉDITOS SOBRE COMISSÕES DE REPRESENTANTES COMERCIAIS

A recorrente pugna pelo reconhecimento de créditos em relação às comissões pagas a representantes comerciais, pois entende que tais gastos são essenciais para atender ao objeto social. Destaca que o STJ determinou a aplicação dos conceitos de essencialidade e relevância sob o aspecto do desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Pois bem.

A recorrente, ao se utilizar da essencialidade e relevância, portanto, defende o crédito da referida despesa pelo enquadramento no conceito de insumo. Nesse contexto, a atividade do contribuinte não é prestar serviços de vendas, mas fabricar produtos alimentícios e bebidas em geral, o que, de plano, afasta qualquer despesa realizada durante a operação de venda, já que insumo refere-se ao bem ou serviço adquirido na etapa da prestação de serviço ou na etapa da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos termos do art. 3º, II, das leis das contribuições.

Correto o entendimento apresentado pela autoridade fiscal, que assim motivou a glosa:

As despesas com comissão de representantes comerciais são, em verdade, meras despesas operacionais que podem contribuir para o incremento das vendas da Interessada, não se subsumindo, todavia, ao conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Nessa perspectiva, a subtração dos serviços de representantes comerciais não inviabiliza a consecução dos objetivos sociais discriminados no contrato social da empresa.

Em outras palavras, ainda que a contratação de representantes comerciais possa resultar no aumento das vendas, tais despesas não se revestem, caso não realizadas, de magnitude suficiente a ponto de inviabilizar a atividade da empresa, tampouco de lhe retirar substancialmente a qualidade dos bens produzidos ou dos serviços prestados.

Assim, as comissões pagas aos representantes comerciais não são insumos, mas sim despesas operacionais da interessada, que não dão direito ao crédito de Pis e Cofins.

Esse é o entendimento exarado no voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques no REsp nº 1.221.170:

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, **comissão de vendas a representantes**, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença. (destaquei)

Desta mesma forma decidi a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento, quando do já citado Acórdão nº 3102-002.713, em que a recorrente também figurava como interessada:

REPRESENTANTES COMERCIAIS. DESPESAS DE VENDAS. SEM PREVISÃO LEGAL. CRÉDITO. INSUMOS.

As despesas incorridas com comissões sobre vendas, pagas aos representantes comerciais da empresa que realizam a intermediação das vendas, são despesas ligadas às vendas da empresa que não têm previsão legal para creditamento como insumo da área produtiva.

**(Processo nº 10880.961625/2022-59, Acórdão nº 3102-002.713, Sessão de 22 de agosto de 2024, Conselheiro Pedro Sousa Bispo – Redator designado)**

Este Conselho possui o entendimento de que tais gastos não geram direito a crédito, como se verifica das ementas parciais a seguir reproduzidas:

REPRESENTANTES COMERCIAIS. CONCEITO DE INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

As comissões pagas pela Recorrente a representantes comerciais pela venda de seus produtos (calçados e artigos de vestuário) não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de crédito da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, já que não se trata de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos pela Recorrente e sim de dispêndios incorridos na fase de vendas desses bens, portanto após a finalização da produção, não satisfazendo os critérios da essencialidade ou da relevância.

**(Processo nº 15563.720013/2013-23, Acórdão nº 3301-014.489, Sessão de 30 de julho de 2025, Conselheiro Bruno Minoru Takii)**

CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CORRETAGEM.

O pagamento de corretagem a pessoas jurídicas que atuam como representantes comerciais autônomos, efetuando a colocação de produtos no mercado (intermediação de vendas), não gera direito a crédito da contribuição, dado que tal serviço não preenche a definição de insumo estabelecida para tal fim pela legislação de regência, por não ser aplicado ou consumido diretamente na fabricação de produtos destinados a venda ou nos serviços prestados pelo contratante.

**(Processo nº 16366.000295/2010-95, Acórdão nº 3302-013.199, Sessão de 21 de dezembro de 2022, Conselheiro José Renato Pereira de Deus)**

CRÉDITOS. DESPESAS COM COMISSÕES, DESCONTOS EM DUPLICATAS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.

Devem ser glosados os créditos tomados sobre gastos com comissões sobre vendas, abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias, por se tratar de despesas redutoras de vendas e não de custos de produção.

**(Processo nº 18088.720021/2014-00, Acórdão nº 3402-006.680, Sessão de 17 de junho de 2019, Conselheira Cynthia Elena de Campos)**

NÃO-CUMULATIVIDADE. ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS. COMISSÕES SOBRE VENDAS. INSUMO. NÃO ENQUADRAMENTO.

Os pagamentos de comissões sobre as vendas de consórcios não geram direito a crédito de PIS/Cofins por não se conformarem aos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ no REsp nº 1.221.170 para o conceito de insumo, uma vez que não são necessários para a prestação propriamente dita dos serviços aos consorciados. Trata-se de gasto vinculado à atividade de venda - despesa geral comercial.

**(Processo nº 13855.903075/2012-87, Acórdão nº 3302-010.329, Sessão de 26 de janeiro de 2021, Conselheira Larissa Nunes Girard)**

Além do mais, devem ser glosados os créditos com a comissão de vendas dos representantes comerciais, na medida em que se trata de despesas redutoras das receitas de vendas e não de custos próprios da produção.

Com efeito, nego provimento.

**7. DOS CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS DE GERENCIAMENTO DE IMPRESSÃO**

Defende a recorrente que os gastos com gerenciamento de impressão devem ser considerados insumos, por se tratar de despesas relevantes na emissão de “documentos pertinentes à consecução de suas atividades”.

Pois bem. Verifica-se que parte dos valores refere-se a créditos extemporâneos, o que atrai o racional para aplicação da Súmula Carf nº 231. Com relação a outra parte, adoto as razões da parte vencedora do voto vencido da Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, relatora do Acórdão nº 3102-002.713, que passo a reproduzir:

Segundo a Recorrente, esses dispêndios correspondem a valores pagos à prestadora de serviços de impressão, os quais são necessários para emissão de documentos relacionados à atividade empresarial, de modo que a subtração desses serviços impactaria negativamente a condução das rotinas da empresa.

A Recorrente atua na fabricação e comercialização de produtos alimentícios.

A impressão de documentos não me parece ser uma atividade essencial ou relevante para o desempenho de tal atividade, não podendo ser encarada, portanto, como insumo para efeito de creditamento de PIS e COFINS.

Pelo exposto, voto pela manutenção do acórdão recorrido na parte em que inadmitiu os créditos sobre as despesas com gerenciamento de impressão.

Por não se enquadrar no conceito de insumo adquirido para a produção de bens ou para a prestação de serviços, nego provimento.

**8. DOS CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS DE DESPACHANTES E SOBRE O DESEMBARAÇO ADUANEIRO**

A autoridade fiscal glosou créditos sobre os serviços de despachantes e desembaraço aduaneiro, com base na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2012, e na Solução de Consulta Cosit nº 241, de 2017.

A Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 concluiu, em suma, que os gastos no desembaraço aduaneiro não foram incluídos na base cálculo do PIS/COFINS-importação, deste modo, não havendo contribuição efetivamente paga, não é possível a apuração de crédito.

Já a Solução de Consulta Cosit nº 241/2017 decidiu:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) Não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:

a.1) serviços aduaneiros;

(...)

DOS GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS

Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.

Assim concluiu a autoridade tributária:

Dos dispositivos acima expostos fica claro o posicionamento da Receita Federal de não admitir o desconto de créditos relativos aos gastos com despachante aduaneiro, sejam os vinculados às Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2033 sejam os vinculados à Lei nº 10.865/2004.

No mais, **não haveria como tais despesas serem classificadas como essenciais ou relevantes, visto que não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo produtivo**; sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou suficiência; tampouco integram o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal. (destaquei)

A recorrente limita-se a argumentar genericamente sobre o direito ao crédito e traz precedentes deste Conselho em que se permitiu o desconto de crédito sobre os valores com despachante aduaneiro. Não explica e não demonstra a quais operações referem-se as despesas com despachantes aduaneiros e as despesas com desembaraço aduaneiro, deste modo, deve-se entender como uma despesa indivisível.

Neste tema, alinho à 3ª Turma da CSRF, que se posiciona no sentido de que as referidas despesas não podem se enquadrar no conceito de insumo para creditamento das contribuições:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro e telefonia por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

**(Processo nº 10976.000158/2008-71, Acórdão nº 9303-007.783, Sessão de 11 de dezembro de 2018, Conselheiro Demes Brito)**

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

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.

**(Processo nº 10783.900009/2012-58, Acórdão nº 9303-014.781, Sessão de 14 de março de 2024, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto)**

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

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

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

As despesas com serviços de desembaraço aduaneiro/despachante aduaneiro, 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.

**(Processo nº 15578.000194/2010-66, Acórdão nº 9303-014.842, Sessão de 14 de março de 2024, Conselheiro Vinícius Guimarães)**

Interessante destacar a fundamentação constante do Acórdão nº 9303-014.781:

**2.4. 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:**

Art. 5º A designação do representante do importador e do exportador poderá recair em despachante aduaneiro, relativamente ao despacho aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação de comércio exterior, realizada por qualquer via, inclusive no despacho de bagagem de viajante.

1º Nas operações a que se refere este artigo, o processamento em todos os trâmites, junto aos órgãos competentes, poderá ser feito:

- a) se pessoa jurídica de direito privado, somente por intermédio de dirigente, ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, sem cláusulas excedentes da responsabilidade do outorgante mediante ato ou omissão do outorgado, ou por despachante aduaneiro;
- b) se pessoa física, somente por ela própria ou por despachante aduaneiro;
- c) se órgão da administração pública direta ou autárquica, federal, estadual ou municipal, missão diplomática ou repartição consular de país estrangeiro ou representação de órgãos internacionais, por intermédio de funcionário ou servidor, especialmente designado, ou por despachante aduaneiro.

2.4.1. Por sinal, **despachante aduaneiro**, nos termos da regulamentação acima, **é pessoa física** que representa importadores e exportadores no curso do despacho aduaneiro. Assim, além da **impossibilidade legal do creditamento (art. 3º § 2º inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03)**, não é responsabilidade do despachante, e sim do agente de cargas (ou, no silêncio deste, do armador) direcionar a carga importada para um terminal portuário (Anexo III item 2.14 da IN 800/07). Do mesmo modo, é de responsabilidade dos estivadores e dos demais trabalhadores portuários a descarga do contêiner e não do despachante (art. 40 da Lei dos Portos). (destaquei)

Os gastos com despachantes aduaneiros, assim como outros serviços para o cumprimento dos trâmites burocráticos de importação, são despesas gerais administrativas e não devem gerar direito a crédito. Tais gastos não são incorridos em razão de obrigação legal e não se trata de despesa necessária, tampouco relacionam-se à produção de bens, referem-se à prática de atos como representante dos importadores perante o controle aduaneiro.

Portanto, pela natureza administrativa das despesas, as glosas devem ser mantidas.

## 9. DOS CRÉDITOS SOBRE VALORES RELACIONADOS À ENERGIA ELÉTRICA

A recorrente pugna pelo reconhecimento do crédito sobre os valores pagos em relação à Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, por entender que está legalmente obrigada a arcar com esses dispêndios para usufruir da energia elétrica.

Entendo que as tarifas por utilização dos sistemas de transmissão e distribuição, encargos do sistema, contribuição de iluminação pública, juros, multas, atualização monetária, perdas e quaisquer outras cobranças não se referem, propriamente, à energia elétrica efetivamente consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, conforme expresso no art. 3º, III, das leis de regência das contribuições:

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Outrossim, a respeito dos demais valores que compõe a fatura de energia elétrica, este Conselho editou a Súmula Carf nº 224:

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.

Com efeito, nego provimento ao recurso no capítulo.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por afastar a preliminar de decadência e de homologação tácita e por indeferir o pedido de diligência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas: (i) relativas aos créditos da NF-e nº 458.766 e (ii) sobre as despesas de frete classificadas como “remessa para industrialização por encomenda” (CFOP 5901).

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**