



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13502.900219/2013-24</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.597 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MONSANTO NORDESTE INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo, para fins de creditamento, deve observar os critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, exigindo demonstração de que o bem ou serviço é indispensável ou necessário ao desenvolvimento da atividade econômica, à luz das provas técnicas e documentais produzidas pelo contribuinte.

INSTALAÇÃO DE LINER E SERVIÇOS DE APANHA. SERVIÇOS ESSENCIAIS AO ACONDICIONAMENTO E EXPEDIÇÃO DO PRODUTO. INSUMOS.

Comprovado que a instalação de liner em contêineres e os serviços de apanha integram etapa essencial do fluxo operacional de acondicionamento e expedição de produtos químicos, viabilizando sua saída em condições técnicas e de segurança exigidas, reconhece-se a natureza de insumo dessas despesas, autorizando o creditamento de PIS/Pasep não cumulativo, nos limites dos valores já apurados pela fiscalização.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as nulidades arguidas e os pedidos de diligência/perícia e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre as despesas com instalação de liner e prestação de serviços de apanha.

Sala de Sessões, em 24 de setembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Rachel Freixo Chaves** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os (as) Conselheiros (as) Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Mario Sergio Martinez Piccini (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente)

## RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntario interposto contra acórdão que julgou improcedente a manifestação de conformidade da recorrente quanto ao pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo e não homologou Declarações de Compensação vinculadas.
2. Assim, por fidelidade e economia processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto em complemento o relatório constante da decisão de primeira instância proferida pela DRJ, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

Relatório

Trata-se o presente processo de Pedido de Ressarcimento nº 32764.85036.230810.1.5.09-8679, no valor de R\$1.487.375,98 (fls.573 a 576) relativo a Crédito de COFINS não-cumulativo – mercado externo – 1º Trimestre de 2007.

O Despacho Decisório de fl.577, emitido em 03/07/2015 informa os seguintes fundamentos (...)

Em complemento ao Despacho Decisório foi emitido o Termo de Informação Fiscal de fls.293 e seguintes. Sem prejuízo de sua leitura integral, transcreve-se:

“(...)foi localizada 1(uma) Declarações de Compensação Ativa vinculada ao crédito ora pleiteado, conforme planilha abaixo, (...)”

“3- A empresa foi tributada pelo Lucro Real no período de apuração dos

créditos, (...)”

“5- O método de determinação dos créditos, conforme DACON’s, é o vinculado à receita auferida no mercado interno e de exportação com base na proporção da receita bruta auferida.”

“9- O processo produtivo foi descrito pela empresa e os produtos finais resultantes são o Ácido N-Fosfometil Iminodiacético (PIA), NCM 2931.0037 (TIPI 2007) e NCM 2931.9037 (TIPI 2012), e Ácido Clorídrico (HCL).

9.1 – As descrições do processo produtivo foram juntadas às fls.64 e às fls. 77 a 83.

10- Os insumos apontados nas planilhas da memória dos cálculos dos créditos relativos à COFINS são compatíveis com a produção do Ácido N-Fosfometil Iminodiacético (PIA) e do Ácido Clorídrico (HCL), conforme a descrição do processo produtivo apresentada.”

“ANÁLISE DOS CRÉDITOS.”

“14- Com base em análises preliminares da planilha da memória dos cálculos dos créditos, uma vez que a empresa não apresentou os arquivos digitais de notas fiscais corrigidos e também não apresentou sessenta e duas notas fiscais solicitadas para amostragem, compreendendo o período de um ano, foi possível efetuar as glosas abaixo, decorrentes da inclusão indevida de valores na base de cálculo dos créditos:

a)Créditos indevidamente calculados, lançados na Linha 13 do DACON – Outras Operações com Direito a Crédito:

a.1)frete relativos a armazenagem, conforme planilha de memória de cálculo dos créditos, por falta de previsão legal.

A planilha das glosas constitui o anexo I;

a.2)frete sobre compra de produtos sem a informação na planilha da memória dos cálculos dos créditos do código NCM do produto adquirido, embora tenha sido intimado a fazê-lo pelo TIF nº 47, impedindo a verificação da procedência ou não do creditamento.

A planilha das glosas constitui o anexo II;

a.3)créditos calculados sobre o valor do serviço de instalação de liner, por não integrar o conceito de insumo definido na alínea “b” do inciso I do §4º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, em desacordo, portanto, com o inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

A planilha das glosas constitui o anexo III;

a.4)créditos calculado sobre o serviço de apanha por falta de descrição do mesmo, impedindo a verificação da procedência ou não do creditamento.

As glosas foram incluídas no anexo III.

“15 – Abaixo apresentamos a totalização dos créditos glosados, cujos detalhamentos encontram-se nos anexos mencionados.

“DAS RECEITAS”

“16 – Não foram analisadas as receitas uma vez que a empresa não apresentou os arquivos digitais de notas fiscais corrigidos.

17 – Não foram analisadas as bases de cálculo da COFINS uma vez que a empresa não apresentou os arquivos digitais de notas fiscais corrigidos.”

“CRÉDITOS RECONHECIDOS”

“18 – (...) Com a falta de apresentação dos arquivos digitais corrigidos, previstos na IN nº 86/2001, e também com a falta de apresentação de sessenta e duas notas fiscais solicitadas para amostragem, não há certeza nem liquidez dos demais créditos apontados pela empresa no DICON, relativos à COFINS – Não cumulativa – Mercado Externo – 1o Trimestre de 2007, motivos pelos quais concluímos pelo INDEFERIMENTO do Pedido de Ressarcimento nº 32764.85036.230810.1.5.09-8679 e pela NÃO HOMOLOGAÇÃO da Declaração de Compensação nº 02571.71418.230810.1.7.09-5136.”

O contribuinte, inconformado com o despacho decisório (ciência em 14.07.2015 – fl. 581), apresentou em 12.08.2015 (fl.570) manifestação de inconformidade (fls. 356 a 380), que contém, em síntese e sem prejuízo de sua leitura integral:

1)Informação de que, em razão da interposição da manifestação de inconformidade, cabe a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Argumento a fim de demonstrar a tempestividade da impugnação. Descrição dos fatos que levaram a apresentação da manifestação de inconformidade.

2) Em sede de preliminar afirma que:

2.1)A constituição do crédito deve se dar por Auto de Infração ou Notificação de Lançamento e que a autoridade fiscal por meio de despacho decisório não homologatório de compensação cobra indevidamente e em desacordo com a legislação o débito decorrente da referida compensação.

2. 2)Cabe reconhecer a nulidade do despacho decisório em razão da obrigação legal do mesmo conter a descrição do fato e a disposição legal infringida (motivação). Afirma que a não entrega da documentação solicitada não autorizaria a autoridade fiscal concluir pela falta de certeza e liquidez quanto aos créditos calculados. Informa as dimensões das atividades da empresa e questiona

a não concessão de prazos adicionais para a apresentação das informações solicitadas ou a realização de diligência a fim de se afastar a divergência das informações.

3)No mérito:

3. 1)Informa sobre a sistemática a ser observada no cálculo da COFINS não cumulativa. Defende o entendimento de que é indevido a restrição do conceito de insumo trazidas nas IN/SRF nº 247/02 e 404/04. Conclui que o conceito de insumo deveria ser analisado de forma mais ampla, de modo a contemplar todos os dispêndios necessários à produção dos bens da empresa, do qual resulta a geração de sua receita e faturamento. Transcreve doutrina para concluir que o conceito de insumo deveria incluir aquilo que pode ser classificado contabilmente como: (i) “custo de produção” e (ii)despesas necessárias e indispensáveis para a consecução da atividade-fim da sociedade. Transcreve jurisprudência para concluir que são insumos “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.” Noticia que já vivenciou situação análoga em Ação Ordinária onde obteve o entendimento de que o conceito de insumo abrange todas as matérias primas ainda que não se agregem ao produto final.

3.2)Descreve o procedimento fiscal para questioná-lo no sentido de que caberia a autoridade fiscal ter buscado apurar o crédito por outras formas. Questiona os prazos concedidos ou a não dilação dos mesmos quando solicitado. Sustenta o entendimento de que o seu volume de operação é muito grande, nem sempre sendo possível fornecer todas as informações solicitadas, razão pela qual é necessário realizar diligência. Informa sobre a documentação anexada (planilha) e que as notas fiscais citadas estariam disponíveis para análise, por diligência ou perícia, no seu estabelecimento.

3. 3)Com relação a apropriação de créditos sobre as despesas:

3.3.1)Defende o entendimento de que o frete nas operações de armazenagem incorridos com serviços prestados pela empresa Concórdia Transportes Rodoviários Ltda fazem parte do seu processo produtivo (armazenagem, transportes de insumos e mercadorias). Afirma que a empresa prestaria serviços de transporte e armazenagem de produtos e insumos adquiridos e vendidos pelo contribuinte. Defende o entendimento de que os incisos II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 ensejariam o direito ao crédito e que os procedimentos da empresa citada são indispensáveis a correta organização e utilização dos insumos que fazem parte do processo produtivo; sobretudo em razão da grande quantidade de mercadorias produzidas e

comercializadas. Afirma que dentro das despesas com armazenagem estariam outros gastos que também deveriam ser considerados e que vedar o creditamento em questão criaria uma discriminação injustificada entre os contribuintes (“já que para aqueles onde a mercadoria vendida é expedida a partir de suas dependências haveria crédito. Todavia, para aqueles em que se faz uma primeira remessa para o armazém, por não possuírem espaço físico (...), não seria admitida a apropriação do crédito.”)

3.3.2) Defende o entendimento de que os créditos relativos aos serviços

prestados pela empresa José Rubem Transporte e Equipamentos Ltda são geradores de creditamento, vez que, conforme documentação juntada, os gastos são relacionados à importação e exportação de bens e produtos fabricados pelo contribuinte. Afirma inexistir a hipótese do inciso II, §2º, do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 (COFINS) e conclui que, independente da identificação do código NCM do bem transportado, as despesas com frete configuram insumo necessário às suas atividades.

3.4) Afirma que o serviço prestado pela empresa Tecon Salvador S.A para instalação de Liner e o serviço prestado de apanha são necessários ao processo de fabricação dos seus produtos, ensejando apuração de crédito compensável. Procura demonstrar este fato com a transcrição de trecho do contrato de prestação de serviço e com Laudos Técnicos. Informa que “para o carregamento tanto do Glifosato como do PIA é necessária a utilização de containers metálicos revestidos internamente com liner importado.” e que, neste contexto, adquire liners importados, os envia diretamente para a empresa contratada que faz a instalação no interior dos contêineres metálicos que serão utilizados para carregamento do PIA ou do Glifosato. O processo de montagem do liner é realizado manualmente, posteriormente verificado e validado, sendo imprescindível para o processo produtivo. O serviço de apanha também é utilizado para o transporte desses insumos e produtos. Cita jurisprudência.

3. 5) Reconhece, mas procura justificar a razão de não ter sido possível recuperar e apresentar todos os documentos e informações solicitados. Protestando pela posterior juntada de novos documentos, em especial das notas fiscais mencionadas no r. despacho decisório.

3.5.1) Pleiteia a realização de diligência/perícia nos termos do art.16,IV do Decreto nº70.235/72, entre outros, elencando os quesitos que deseja ver respondidos e indica perito.

4) Conclui afirmando que a cobrança é insubsistente em razão da ausência da lavratura de auto de infração e da nulidade do despacho decisório. Ademais os créditos foram indevidamente glosados, pois inadequado o conceito de insumo adotado. Reitera seu pedido por perícia/diligência contábil/fiscal. Pede pela integral procedência do julgamento a fim de ser deferido o Pedido de Ressarcimento e homologada(s) a(s) Declaração(ões) de Compensação(ões). Pede

pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, inclusive com a juntada posterior.

**3.** A DRJ julgou improcedente a impugnação do contribuinte e não reconheceu o direito creditório. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é nula a decisão devidamente motivada, lavrada por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, da qual o contribuinte foi regularmente cientificado, sendo-lhe possibilitada a apresentação de defesa contra a decisão proferida.

DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Constatada pela RFB a compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, o sujeito passivo é comunicado da não homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias, pois a Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. FRETE ARMAZENAGEM.

CRÉDITO.

Despesas com fretes relacionados à remessa ou retorno de armazenagem não dão direito a crédito na apuração da Cofins sob a modalidade não cumulativa. Os bens

ou serviços consumidos antes ou depois da produção/fabricação ou da prestação de serviços não podem ser considerados insumo.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. FRETE NA COMPRA DE BENS. CRÉDITO.

A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado. Há a necessidade de se identificar o bem adquirido para se fazer “ius” ao creditamento. Os bens ou serviços consumidos antes ou depois da produção/fabricação ou da prestação de serviços não podem ser considerados insumo.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSTALAÇÃO DE LINER.

A Instalação de liner não se caracteriza como insumo em face da legislação vigente e não gera direito ao creditamento. Os bens ou serviços consumidos antes ou depois da produção/fabricação ou da prestação de serviços não podem ser considerados insumo.

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documentais e/ou pericial. Para evitar a preclusão o contribuinte deve apresentar com a irresignação a documentação que sustente as suas alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A diligência se restringe à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. A diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

4. Irresignada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, o presente recurso voluntário apresentando os mesmos fundamentos manifesto em sede de manifestação de inconformidade.
5. É o relatório.

## VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

## I. DO CONHECIMENTO

6. O Recurso Voluntário é tempestivo e devem ser conhecidos nos exatos termos do Despacho de Admissibilidade.

7. Adicionalmente, consigno que todas as matérias deduzidas no recurso voluntário já haviam sido suscitadas na manifestação de inconformidade, não havendo que se falar em preclusão.

## II. PRELIMINARES

### II.1. Necessidade De Formalização Da Cobrança Por Auto De Infração Ou Notificação De Lançamento. Preliminar afastada.

8. A recorrente sustenta que a cobrança decorrente da não homologação das compensações somente poderia ter sido formalizada mediante Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, por se tratar, a seu ver, de ato de constituição de crédito tributário sujeito ao regime do artigo 142 do CTN. Invoca o artigo 9º do Decreto 70.235/1972 para afirmar que a constituição do crédito tributário apenas se verifica por esses dois instrumentos formais, devendo a peça conter os requisitos dos artigos 10 e 11 do mesmo decreto.

9. Alega, assim, que o despacho decisório que não homologou as compensações e, em seguida, cobrou o débito seria via inadequada e sem amparo legal, o que tornaria a exigência improcedente. Para reforçar, transcreve precedente do antigo Conselho de Contribuintes no sentido de que despacho decisório que denega pedido de ressarcimento/compensação não serviria para constituir crédito tributário devido e não recolhido, o qual demandaria Auto de Infração ou Notificação de Lançamento. Conclui requerendo o cancelamento da cobrança por vício formal.

10. A DRJ afastou a tese. Registrou que o presente processo não versa sobre lançamento de ofício, mas sobre pedidos de restituição ou declarações de compensação apresentados pelo próprio contribuinte. Destacou que, por força do artigo 74 da Lei 9.430/1996, a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados; assim, constatada a compensação indevida, o sujeito passivo é comunicado da não homologação e intimado a pagar o débito no prazo de trinta dias.

**11.** Assinalou ainda a disciplina da IN RFB 1.717/2017, segundo a qual a compensação declarada extingue o crédito sob condição resolutória e a DComp, por si, constitui confissão de dívida, prevendo-se a ciência da não homologação e a intimação para pagamento. Com base nesse arcabouço normativo, concluiu que não se trata de hipótese que exija Auto de Infração ou Notificação de Lançamento.

**12.** À luz das razões expendidas no voto da DRJ, afasta-se a preliminar. Não há falar em necessidade de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, porque a hipótese é de não homologação de compensação declarada pelo contribuinte. O procedimento adotado pela autoridade fiscal é, portanto, próprio do rito da compensação não homologada e não de lançamento de ofício.

**13.** Afasto a preliminar pelos próprios e jurídicos fundamentos da decisão “a quo”.

## **II.2. Nulidade do v. Acórdão recorrido. Preliminar afastada.**

**14.** Neste tópico, alega a Recorrente nulidade do acórdão da DRJ por ausência de motivação e inobservância dos requisitos legais de fundamentação. Sustenta que os atos administrativos devem conter a descrição do fato e das disposições legais infringidas e que, no caso, a autoridade teria apenas indicado supostas divergências sem explicitar, de forma clara e precisa, os motivos do indeferimento parcial, não enfrentando adequadamente os documentos e argumentos apresentados, o que violaria também o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

**15.** Afirma que o acórdão recorrido limitou-se a dizer que não houve violação ao artigo 59 do Decreto 70.235/1972, sem examinar de modo individualizado as razões defensivas. Pede, por isso, a anulação do acórdão e a conversão do julgamento em diligência.

**16.** Na análise do caso a DRJ tratou expressamente da alegação de nulidade com base no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, destacando que a decretação de nulidade exige demonstração de prejuízo concreto, o que não teria sido comprovado. Reportou-se ao “princípio do prejuízo” como fundamento para exigir prova inequívoca de dano à defesa, concluindo que “não ocorreram os pressupostos do supracitado artigo 59”, pois os atos foram praticados por autoridade competente e a impugnação conseguiu enfrentar os pontos do procedimento, não prosperando a alegação de nulidade.

**17.** Pelas razões do acórdão recorrido, afasta-se a preliminar de nulidade. A decisão encontra-se motivada e proferida por autoridade competente, com ciência e possibilidade de defesa, não havendo demonstração de prejuízo concreto, requisito indispensável à nulidade segundo o artigo 59 do Decreto 70.235/1972. Consequentemente, não prospera a tese nulificante veiculada pela Recorrente.

### III. DO MÉRITO

#### III.1. Do conceito de insumo à luz do REsp 1.221.170/PR

18. O exame da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade, impõe a análise jurídica detida do conceito de insumo, à luz da legislação de regência e da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça, o que não ocorrerá até o presente momento, posto que a jurisprudência se consolidou após a prolação da decisão de piso

19. Após décadas de debates doutrinários e instabilidade jurisprudencial, a controvérsia interpretativa foi pacificada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Tema 779). No referido julgado, fixou-se que a possibilidade de creditamento das contribuições deve ser aferida à luz dos critérios da essencialidade ou relevância do bem ou serviço aplicado no processo produtivo ou na prestação de serviços, in verbis:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE . CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO . DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas

com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4 . Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(STJ - REsp: 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/04/2018 RT vol . 993 p. 467)

**20.** Conforme assentado no voto condutor, para efeito de creditamento no regime da não cumulatividade, considera-se insumo:

- (i) segundo o critério da essencialidade, o bem ou serviço cuja ausência impeça a realização da atividade-fim da empresa;
- (ii) segundo o critério da relevância, o item que, embora não estrutural, seja necessário à adequada consecução do processo, por força de exigência legal, regulatória ou tecnológica, cuja ausência comprometa a qualidade, a licitude ou a utilidade econômica ou jurídica do resultado final.

**21.** A técnica utilizada pelo Tribunal foi denominada “teste de subtração”, mediante o qual parte-se de uma descrição objetiva da cadeia produtiva e, em seguida, simula-se, em juízo hipotético, a retirada do bem ou serviço em análise. Se, sem ele, o processo não puder ser concluído ou o resultado final mostrar-se destituído de utilidade econômica ou jurídica, então conclui-se pela essencialidade ou relevância do item, qualificando-o, assim, como insumo. A aferição, por conseguinte, é casuística, dependente das peculiaridades tecnológicas, econômicas e regulatórias de cada atividade econômica.

**22.** Abaixo, sintetizam-se os elementos centrais da metodologia fixada pelo STJ, segundo o voto paradigma do REsp 1.221.170/PR:

### **Tabela 01: Critérios fixados pelo STJ**

CRITÉRIO JURÍDICO- INTERPRETATIVO	DESCRIÇÃO TÉCNICA-OPERACIONAL
<b>A) ESSENCIALIDADE</b>	O item é estrutural à atividade econômica, sendo sua ausência impeditiva da produção ou do serviço.
<b>B) RELEVÂNCIA</b>	O item não é incorporado fisicamente ao produto, mas é necessário por exigência normativa ou singularidade tecnológica.
<b>C) TESTE DE SUBTRAÇÃO</b>	Supressão hipotética do item na cadeia produtiva. Se a produção se inviabiliza ou o produto perde validade jurídica ou utilidade econômica, o item deve ser considerado insumo.
<b>D) LIMITE LEGAL (VEDAÇÃO EXPRESSA)</b>	Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será indevido se houver vedação expressa nas Leis de regência (arts. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei nº 10.865/2004).

Fonte: Elaborado pela Relatora.

**23.** Esses critérios, portanto, não admitem aplicação generalista ou presumida, devendo a aferição da natureza de insumo ocorrer caso a caso, à luz das provas técnicas e documentais produzidas pelo contribuinte, que demonstrem a função do bem ou serviço na operação empresarial, sua indispensabilidade e a inexistência de proibição legal ao creditamento.

**24.** A interpretação do REsp 1.221.170/PR pela Administração Tributária foi consolidada por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a qual reafirma a obrigatoriedade de observância do precedente judicial pelo Fisco federal, inclusive por seus órgãos consultivos e contenciosos, como a Receita Federal do Brasil e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

**25.** Consoante expressamente consignado na Nota SEI nº 63/2018, o ônus da prova incumbe exclusivamente ao sujeito passivo, que deverá demonstrar, mediante documentação idônea e tecnicamente lastreada, a indispensabilidade do bem ou serviço para a consecução de sua atividade econômica. Rejeita-se, por conseguinte, o creditamento com base em alegações genéricas ou práticas reiteradas de aquisição, sem o suporte de elementos materiais concretos, como laudos, pareceres técnicos, relatórios operacionais, ordens de produção e exigências normativas.

**26.** Nesse sentido, a correta aplicação do entendimento consolidado pelo STJ requer a observância de uma metodologia analítica estruturada, que contemple os seguintes cinco critérios sucessivos:

**Tabela 01: Metodologia analítica de observância obrigatória pelo julgador**

ETAPA METODOLÓGICA	DESCRIÇÃO TÉCNICA
<b>A) MAPEAMENTO DAS ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO</b>	Identificação minuciosa e sequencial das fases que compõem o ciclo operacional da atividade empresarial, com especificação dos insumos materiais e imateriais empregados em cada uma delas. Deve ser documentada por fluxogramas, relatórios de produção ou ordens de serviço internas.
<b>B) APLICAÇÃO DO "TESTE DE SUBTRAÇÃO"</b>	Realização de juízo hipotético em que se simula a retirada do bem ou serviço da etapa onde é utilizado. Caso sua ausência inviabilize a execução da atividade-fim ou comprometa substancialmente a qualidade, conformidade legal ou valor econômico do produto final, infere-se sua essencialidade.
<b>C) VERIFICAÇÃO DE IMPOSIÇÃO NORMATIVA ESPECÍFICA</b>	Análise da existência de norma legal, regulamentar ou setorial que imponha, como condição de exercício da atividade econômica, a utilização do bem ou serviço (ex.: normas da ANVISA, MAPA, IBAMA, Normas Regulamentadoras do MTE, Instruções Normativas fiscais, sanitárias, ambientais etc.).
<b>D) COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL E TÉCNICA DA FUNÇÃO ESSENCIAL OU RELEVANTE</b>	Demonstração, por meio de documentos objetivos (laudos periciais, relatórios técnicos, fichas de EPI, notas explicativas, ordens de produção, pareceres de engenharia, auditorias internas, etc.), de que o item exerce papel indispensável ao desempenho da operação produtiva ou de serviço.
<b>E) ANÁLISE DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA AO CREDITAMENTO</b>	Confronto do item com os incisos e parágrafos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para verificar se recai sobre ele alguma hipótese expressa de vedação ao crédito.

Fonte: Elaborado pela Relatora.

27. Conforme se observa, o conceito de insumo no regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins resulta da aplicação coordenada entre a jurisprudência vinculante do STJ e a orientação técnica da PGFN, observando-se, sempre, a realidade concreta da atividade econômica do contribuinte e a robustez do conjunto probatório apresentado.

**28.** Assim sendo referido critério metodológico será doravante utilizado na análise individualizada das glosas realizadas pela fiscalização (despacho decisório) e impugnadas em sede de recurso voluntário, em estrita observância à legalidade, à jurisprudência superior e aos princípios da razoabilidade fiscal e da segurança jurídica.

### **III.2. Frete nas operações de armazenagem e transporte de insumos**

**29.** A recorrente afirma que os dispêndios com fretes vinculados à armazenagem e ao transporte de insumos integram a logística necessária ao desenvolvimento de suas atividades industriais e, por isso, devem gerar crédito de PIS/Cofins.

**30.** Sustenta, em síntese: i) que contrata, com terceiros, serviços de transporte e de apoio logístico para recepção, movimentação e guarda temporária de insumos; ii) que tais serviços seriam indissociáveis da aquisição e do uso produtivo dos insumos; iii) que a negativa de crédito implicaria tratamento desigual em relação a contribuintes que operam toda a logística dentro do próprio estabelecimento; iv) que a legislação de regência admite créditos de frete na aquisição de insumos quando suportados pelo adquirente e contratados junto a pessoa jurídica; v) que, por essas razões, as glosas devem ser revertidas.

**31.** A DRJ manteve integralmente as glosas. Quanto aos valores registrados como “frete de armazenagem”, concluiu que se tratam de despesas logísticas alheias ao núcleo produtivo e não demonstradas como fretes de venda, inexistindo previsão legal específica que ampare o crédito nessa rubrica.

**32.** No tocante aos fretes na aquisição, a DRJ registrou que a memória de cálculo não identificava o NCM dos bens transportados, impedindo aferir se eram insumos creditáveis, adicionalmente, assinalou deficiência probatória relevante, inclusive ausência de documentos fiscais solicitados e de arquivos digitais, de modo que não se comprovou a natureza do gasto, sua vinculação à aquisição de insumos creditáveis nem a própria ocorrência das condições legais para o creditamento.

**33.** Pois, bem. A Súmula CARF nº 188 pacificou que é permitido o aproveitamento de créditos sobre despesas com serviços de frete

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)

**34.** No caso concreto, a orientação sumular não autoriza, por si, o creditamento, pois persiste o fundamento fático-probatório da glosa reconhecido pela DRJ. A recorrente não demonstrou, com documentação fiscal e contábil completa, que os serviços de frete discutidos: a) referem-se, especificamente, à aquisição de insumos creditáveis; b) foram contratados e suportados pelo adquirente; c) foram escriturados de forma autônoma em relação ao valor dos insumos; e d) sofreram efetiva incidência de PIS/Cofins na prestação do serviço. Também não sanou a ausência de identificação dos bens transportados (p. ex., NCM) nem a falta de notas e arquivos digitais solicitados.

**35.** Pelo regime do processo administrativo fiscal, incumbe ao contribuinte instruir a manifestação de inconformidade com as provas do direito alegado. Ademais, o princípio da verdade material autoriza o órgão julgador a buscar o esclarecimento dos fatos, mas não inverte o ônus probatório nem supre a ausência de documentos que estavam sob disponibilidade do contribuinte. Cabia, portanto, à recorrente ter apresentado, inclusive em sede de recurso voluntário, a documentação comprobatória necessária para afastar o motivo da glosa por falta de prova, o que não ocorreu.

**36.** Nesse sentido, manteve a glosa por insuficiência de prova, nos exatos termos da razão de decidir da DRJ.

### **III.3. Frete na aquisição de insumo sem identificação**

**37.** Em síntese, a DRJ manteve a glosa. Registrou que o Termo de Informação Fiscal apontou expressamente a necessidade de identificação do produto adquirido por seu código NCM, porque a memória de cálculo indicava apenas “frete s/compra” e, mesmo intimada pelo TIF nº 47, a contribuinte não incluiu o NCM, o que impossibilitou verificar a natureza do bem transportado e, por consequência, a procedência do creditamento. Reafirmou que apenas geram crédito os fretes que componham o custo de mercadoria para revenda ou de insumo utilizado diretamente na produção, contratados com pessoa jurídica e suportados pelo adquirente, e que o direito ao crédito do frete segue a natureza do bem transportado: se a aquisição não dá crédito, o frete correspondente também não dá. Concluiu, pois, pela manutenção da glosa por deficiência probatória.

**38.** Repudiando o acordo recorrido, a recorrente afirma que a glosa de créditos relativos a “frete na aquisição” é indevida. Sustenta que as despesas de transporte de cargas prestadas por José Rubem Transporte e Equipamentos Ltda. foram incorridas para viabilizar a importação e a exportação de bens e produtos fabricados pela companhia e, portanto, se vinculam à aquisição de matérias-primas e demais insumos necessários ao processo industrial.

**39.** Alega que, mesmo sem constar o código NCM do bem transportado na memória de cálculo, os fretes foram regularmente tributados por PIS/Cofins e dizem respeito, no

caso, ao transporte do fósforo P4, insumo empregado na linha de produção (PCI3 → PIA), conforme parecer técnico do INT e fluxograma de insumos juntado. Defende, assim, que o frete compõe custo de aquisição e gera crédito, nos termos do artigo 3º, II, da Lei 10.637/2002, citando precedentes do CARF.

**40.** A controvérsia é estritamente probatória. No processo administrativo fiscal, incumbe ao sujeito passivo instruir a impugnação com os elementos aptos a demonstrar a liquidez e certeza do direito creditório, nos termos do artigo 16 do Decreto 70.235/1972. A chamada verdade material autoriza o julgador a aclarar os fatos, mas não desloca o ônus da prova, tampouco supre a ausência de documentação que se encontrava na esfera de disponibilidade do contribuinte. Nada impede, ademais, que a parte traga, inclusive em sede de recurso voluntário, os documentos hábeis a elidir a motivação da glosa; se, porém, a parte permanece inerte ou apresenta prova incompleta, a manutenção da glosa é consectário lógico.

**41.** No mérito jurídico, o creditamento de fretes vinculados à aquisição depende da prova de que: i) o serviço de transporte foi contratado e suportado pelo adquirente; ii) o frete se refere a bens que, por sua natureza, gerariam crédito (insumos utilizados na produção ou mercadorias para revenda); e iii) há registro autônomo do serviço de transporte e, quando cabível, a demonstração de que o serviço foi efetivamente tributado pelas contribuições. Sem a identificação do bem transportado, não é possível aferir a natureza creditável da aquisição, nem a vinculação do frete ao insumo elegível. A máxima segundo a qual o frete “segue a natureza” do que é transportado exige, para sua aplicação, precisamente a individualização do item transportado.

**42.** A orientação sumulada mais recente no âmbito do CARF, a Súmula nº 188, reforça esse entendimento ao admitir, em tese, o crédito de frete na aquisição de insumos ainda que não onerados por PIS/Cofins, desde que o serviço de transporte esteja escriturado de forma autônoma e tenha sido efetivamente tributado. Todavia, a mesma ratio pressupõe prova robusta dos fatos geradores do direito, o que não se verifica quando falta a identificação do próprio insumo transportado. Sem saber que bem foi adquirido e transportado, se inclusive aqueles previsto no laudo juntado pela recorrente, não há como concluir pela essencialidade, pela natureza creditável da aquisição ou, ainda, pela adequação do enquadramento jurídico do frete.

**43.** Nesse sentido, a ausência de prova impede reconhecer que o frete se refere a insumo creditável e afasta a aplicação útil, ao caso concreto, da Súmula CARF nº 188. Assim, nego provimento ao pedido da recorrente quanto a este tópico, preservando-se integralmente a decisão de primeira instância.

#### **III.4. Apropriação de créditos sobre as despesas com instalação de liner e prestação de serviços de apanha**

**44.** Examina-se a possibilidade de creditamento, para fins de PIS/Pasep não cumulativo, das despesas com instalação de liner em contêineres e com serviços de apanha diretamente vinculados ao fluxo operacional de carregamento dos produtos.

**45.** A controvérsia resolve-se segundo os critérios de essencialidade e relevância firmados pela Primeira Seção do STJ (REsp 1.221.170/PR), vale dizer: integram o conceito de insumo os bens e serviços cuja subtração inviabiliza a atividade econômica desempenhada ou acarreta perda substancial de qualidade, eficiência, segurança ou conformidade normativa do resultado produtivo.

**46.** No caso, a prova constante dos autos evidencia que: (i) o liner constitui barreira técnica indispensável ao acondicionamento primário dos produtos químicos objeto da atividade, preservando suas propriedades físico-químicas, evitando contaminação e garantindo segurança no manuseio e transporte, sua ausência inviabiliza, na prática, a expedição do produto final nas condições exigidas pelos padrões técnicos e pelos destinatários; (ii) o serviço de apanha, tal como executado no mesmo ciclo operacional de carregamento, é etapa funcional indissociável da operação que habilita o produto ao envio, completando o processo de disponibilização do bem-acabado e garantindo a aderência aos requisitos técnicos de movimentação e segurança aplicáveis.

**47.** Sob o “teste da subtração”, a retirada de tais serviços impede a colocação do produto em condições de saída e comercialização, afetando de modo direto e imediato a atividade econômica desempenhada. A instalação do liner e a apanha, na forma executada e comprovada nos autos, qualificam-se, pois, como serviços essenciais, enquadráveis no artigo 3º, II, da Lei 10.637/2002.

**48.** Diante disso, reconheço o direito ao crédito de PIS/Pasep não cumulativo sobre as despesas de instalação de liner e de apanha, no limite estrito dos valores já apurados e discriminados pela Fiscalização como correspondentes a essas rubricas, tal como documentado nos autos e escriturado pela contribuinte.

#### IV. CONCLUSÃO

**49. DIANTE DO EXPOSTO,** rejeito as preliminares de nulidade, e, no mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário especificamente quanto à “apropriação de créditos sobre as despesas com instalação de liner e prestação de serviços de apanha”, limitado aos valores já apurados e segregados pela Fiscalização como correspondentes a tais rubricas.

**50.** É como voto.

*Assinado Digitalmente*

ACÓRDÃO 3301-014.597 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA  
13502.900219/2013-24

PROCESSO

**Rachel Freixo Chaves**