



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.904686/2015-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3201-010.808 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de julho de 2023
Recorrente COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DOS PRODUTORES RURAIS DO SUDOESTE GOIANO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

A previsão de apuração da contribuição não cumulativa pelo método de rateio proporcional se aplica somente às hipóteses em que o contribuinte se submete a ambos os regimes de apuração - cumulativo e não cumulativo -, não se prestando à apuração de créditos em razão da destinação das vendas, apuração essa que também não sofre impacto das exclusões da base de cálculo previstas em lei devidamente computadas pela Fiscalização.

CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES TRIBUTADAS. POSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos tributadas ensejam o direito ao desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei, encontrando-se o seu ressarcimento autorizado apenas nos casos em que tais créditos se refiram a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada).

CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO OU À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos submetidos à alíquota zero ou à tributação monofásica não geram direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa.

CRÉDITO. FRETE. TRANSPORTE DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUBMETIDOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de aquisições de insumos a ser aplicados na produção ou na prestação de serviços, os dispêndios com os fretes correspondentes, devidamente tributados e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, observados os demais requisitos da lei, ensejam o direito ao desconto de créditos, encontrando-se o seu ressarcimento autorizado apenas nos casos em que tais créditos se refiram a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada).

CRÉDITO. REVENDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.

Na aquisição de bens destinados à revenda, o direito ao crédito se restringe ao valor da mercadoria, inclusive do frete na hipótese de este compor o custo de aquisição, não alcançando os dispêndios com frete contratado junto a terceiros, uma vez que a possibilidade de desconto de crédito na aquisição de serviços utilizados como insumos se restringe àqueles utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços.

CRÉDITO. MORA OU OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DO FISCO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

Havendo mora ou oposição ilegítima por parte do Fisco no reconhecimento do direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa, aplica-se a correção monetária, com base na taxa Selic, a partir do 361º dia contado a partir da data da formulação do pedido de ressarcimento.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: **(I)** por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos relativos às aquisições de (i) “farinha de bolacha” (NCM 2309.90.10) adquirida pelo Recorrente para fabricação de ração animal e (ii) produtos identificados como “Choozit MA 16 LYO 25 DCU” e “Choozit TA 76 LYO Muss 125 DCU”, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento, **(II)** por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos relativos aos dispêndios com serviços de frete no transporte de insumos submetidos à alíquota zero ou à tributação monofásica, desde que tais serviços tenham sido tributados pelas contribuições, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e se referirem a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada), vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; e **(III)** por unanimidade de votos, para reconhecer o direito à correção monetária dos créditos deferidos, com base na taxa Selic, a partir do 361º da formulação do pedido. Os conselheiros Márcio Robson Costa, Tatiana Josecovicz Belisário e Mateus Soares de Oliveira foram vencidos ao dar provimento em maior extensão, alcançando também os dispêndios com fretes em aquisições para revenda de mercadoria sujeita à monofasia, observados os requisitos da lei. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-010.806, de 27 de julho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10120.904685/2015-47, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica acima identificada em decorrência de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade manejada para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se deferira apenas parcialmente o ressarcimento de créditos de Pis-pasep/Cofins e, por conseguinte, se homologaram as compensações até o limite do direito creditório reconhecido.

De acordo com o Relatório de Auditoria, a partir dos dados, arquivos e documentos coletados junto ao contribuinte durante a ação fiscal, confrontados com as informações declaradas em Dacon, adotaram-se os seguintes procedimentos:

a) recálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total;

b) cálculo da relação percentual, com base em arquivos digitais (notas fiscais de saída), entre as receitas tributadas, as não tributadas e as submetidas à exportação;

c) exclusão de créditos referentes a revendas de produtos sujeitos à tributação monofásica e à substituição tributária (autopeças, máquinas e veículos do art. 1º da Lei n.º 10.485/2002 e medicamentos);

d) por se tratar de cooperativa de produção agropecuária, além das deduções gerais previstas no art. 1º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, também foram consideradas as deduções previstas no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, no art. 1º da Lei n.º 10.676/2003, e no art. 17 da Lei n.º 10.684/2003, consolidadas no art. 11 da Instrução Normativa SRF n.º 635/2006;

e) negativa de ressarcimento de créditos relativos a saídas tributadas;

f) glosa de créditos referentes a aquisições de produtos com alíquota zero (defensivos agropecuários da posição 38.08 da TIPI, corretivo de solo de origem mineral do Cap. 25 da TIPI e farinhas (1103.13.00) e misturas para pão (1905.90.90));

g) glosa de créditos decorrentes de fretes não enquadráveis como em operações de venda e nem como custo de aquisição de insumos (frete sobre aquisições e sobre vendas sem a indicação da mercadoria transportada, frete em transferências entre estabelecimentos, frete em aquisições submetidas à alíquota zero e frete em aquisições de produtos com tributação monofásica);

h) glosa de créditos básicos sobre compras com fim específico de exportação.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a reforma do despacho decisório, com deferimento total do crédito, devidamente corrigido pela taxa Selic desde a data do protocolo do pedido, aduzindo o seguinte:

1) o critério de rateio adotado pela fiscalização não tem amparo legal, pois se trata de pessoa jurídica sujeita exclusivamente ao regime não cumulativo e optante pelo método de rateio proporcional (proporcionalidade das receitas tributadas no mercado interno, não tributadas no mercado interno e de exportação);

2) glosa indevida efetuada pela fiscalização no tocante ao ressarcimento dos créditos relativos às operações de devolução de vendas, haja vista inexistência de qualquer previsão legal para que referidos créditos estejam vinculados exclusivamente às receitas tributadas no mercado interno;

3) descon sideração indevida, para efeito de determinação dos percentuais de receita tributada e não tributada, da parcela da receita isenta decorrente das exclusões da base de cálculo das contribuições permitidas para as sociedades cooperativas;

4) a glosa do crédito relativo ao produto “farinha de bolacha” é indevida, pois tal produto, apesar de se enquadrar no código de NCM 1905.90.90, não se submete à tributação reduzida a zero prevista no art. 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925/2004, pois não se trata de “misturas para pão comum” ou “pão comum”, como refere a norma;

5) nos termos do art. 3º da Lei nº 10.485/2002, combinado com o Anexo I da referida norma, em relação ao código de NCM 8481.80.99 (autopeças), somente os produtos classificados nos Ex 01 e 02 estão sujeitos à incidência monofásica;

6) os produtos classificados no código NCM 4016.99.90, cujo crédito foi glosado pela fiscalização, não estão sujeitos à incidência monofásica, pois, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.485/2002, combinado com o Anexo I da referida norma, em relação ao referido código de NCM, somente os produtos classificados nos Ex 03 e 05 estão sujeitos à incidência monofásica;

7) as glosas de créditos relativas a máquinas e peças são indevidas, pois, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.485/2002, de acordo com a redação então em vigor (ano de 2010), apenas as máquinas classificadas nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06 são tributadas de forma concentrada na indústria e, ainda, no caso dos maquinários classificados no capítulo 84 da TIPI, aplicava-se exclusivamente para os produtos autopropulsados;

8) é indevida a glosa de créditos decorrentes de aquisições de medicamentos veterinários, pois, embora classificados no código NCM 3002.90.99, não são produtos farmacêuticos, não se encontrando, portanto, contemplados na hipótese do art. 1º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.147/2000;

9) é incabível a glosa de créditos relativos a fretes no transporte de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica (soja, milho e sorgo em grãos, KCL 60.5%, K20, lenha etc.), por se tratar de insumos de produção transferidos do estabelecimento responsável pela limpeza, secagem e beneficiamento para as indústrias de esmagamento de soja e refino de óleo (fábrica de óleo de soja e farelos) e para a fábrica de rações;

10) é incabível a glosa de créditos relativos a fretes no transporte de mercadorias tributadas à alíquota zero (insumos e mercadorias para revenda), contratados junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, tributados pelas contribuições e pagos pela cooperativa;

11) é incabível a glosa de créditos relativos a fretes no transporte de produtos submetidos à tributação monofásica;

12) atualização do crédito pela taxa Selic.

A DRJ julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, sendo revertidas as glosas de créditos relativos a (i) aquisição de produtos classificados no Capítulo 25 da TIPI, diversos dos corretivos de solo, não submetidos à alíquota zero, (ii) aquisição de produtos classificados nas NCMs 8481.80.99 e 4016.99.90 não submetidos à tributação monofásica, (iii) aquisição de máquinas e veículos não previstos no art. 1º da Lei nº 10.485/2002, inclusive o debulhador de milho e (iv) despesas com fretes na transferência de insumos, tendo sido reconhecido, também, o direito à atualização monetária dos créditos, com base na taxa Selic, após o 361º dia da apresentação do pedido de restituição/ressarcimento.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu a reforma da decisão da DRJ, na parte em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, com o deferimento integral do crédito pleiteado, bem como a atualização do crédito, pela taxa Selic, desde o 361º dia a partir do protocolo de sua Manifestação de Inconformidade até o efetivo ressarcimento, reafirmando os argumentos de defesa que restaram não acolhidos.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que se deferira apenas parcialmente o ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa (Mercado Interno e Exportação) e, por conseguinte, se homologaram as compensações até o limite do direito creditório reconhecido.

Nesta segunda instância, após a reversão pela DRJ de algumas glosas de créditos e o reconhecimento do direito à atualização monetária dos créditos, com base na taxa Selic, o Recorrente controverte acerca do seguinte:

a) método de determinação dos créditos – recálculo da relação percentual entre as receitas tributadas, não tributadas e exportação;

- b) método de determinação dos créditos – desconsideração das exclusões da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins no cálculo do percentual correspondente a receitas “não tributadas”;
- c) glosa de crédito básico vinculado a aquisições não tributadas (alíquota zero e incidência monofásica);
- d) glosa de créditos relativos a fretes em aquisições de mercadorias não tributadas (alíquota zero e incidência monofásica);
- e) aplicação da taxa Selic, nos termos decididos pela DRJ, até a data do efetivo ressarcimento.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do mérito.

I. Rateio entre receitas tributadas, não tributadas e exportação.

O Recorrente contesta o método adotado pela Fiscalização no cálculo dos percentuais de rateio, em que se considerou que somente fazem parte do rateio proporcional os custos, despesas e encargos comuns aos diferentes tipos de receitas auferidas (tributada, não tributada no mercado interno e exportação), aduzindo que tal procedimento não tem respaldo legal, pois, no seu entendimento, “os §§ 7º, 8º e 9º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem que a evidenciação dos créditos vinculados à parcela da receita submetida à incidência não cumulativa e àquelas submetidas ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins deve se dar, a critério da pessoa jurídica, com base no método da apropriação direta ou do rateio proporcional”.

Os referidos §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 assim dispõem:

§ 7º Na hipótese de a **pessoa jurídica** sujeitar-se à **incidência não-cumulativa da COFINS**, em relação apenas à **parte de suas receitas**, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, **o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica**, pelo método de:

I - **apropriação direta**, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - **rateio proporcional**, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-

cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Constata-se dos dispositivos supra que o método de rateio proporcional ali tratado se refere à apuração dos créditos da contribuição não cumulativa na hipótese de sujeição da pessoa jurídica à incidência em ambos os regimes de apuração, a saber: cumulativo e não cumulativo.

Tal método não se destina, em regra, à apuração de percentual a ser aplicado sobre a totalidade dos créditos a descontar, obtendo-se, a partir daí, os créditos proporcionais relativos às receitas decorrentes de vendas tributadas no mercado interno, vendas no mercado interno não tributadas e vendas para o mercado externo, pois que a regra acima se refere à separação dos cálculos da contribuição de acordo com cada um dos dois regimes de apuração, cumulativo e não cumulativo, a que a pessoa jurídica se submete.

Nesse sentido, para se segregarem os dispêndios entre os sistemas cumulativo e não cumulativo, o contribuinte poderá utilizar a apropriação direta ou o rateio proporcional, apurando-se dessa forma os custos, despesas e encargos passíveis de creditamento (não cumulatividade) ou não (cumulatividade).

Essa constatação encontra-se patente no Registro 0110 do Guia Prático EFD-Contribuições, reproduzido pelo Recorrente em sua peça recursal, em que consta que referido “registro tem por objetivo definir o regime de incidência a que se submete a pessoa jurídica (não-cumulativo, cumulativo ou ambos os regimes) no período da escrituração”, não se tratando, portanto, de método de rateio de créditos, mas de discriminação das receitas e despesas vinculadas à cumulatividade e à não cumulatividade.

Encontrando-se a apuração da contribuição adstrita ao regime da não cumulatividade, como afirma o próprio Recorrente, os créditos serão apurados a partir de cada aquisição de insumos ou de produtos destinados à revenda, apartando-se, logicamente, os casos em que a lei não permite a apropriação de créditos, mas tudo isso caso a caso, nos termos dos incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

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

I - **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - **bens e serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art.

2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Nota-se dos dispositivos supra que a lei restringe o desconto de créditos a determinadas situações, excluindo-se desse direito, por exemplo, as mercadorias adquiridas para revenda submetidas à substituição tributária (inciso III do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003) e à tributação monofásica (§§ 1º e 1º-A do art. 2º da mesma lei).

Por outro lado, na apuração dos créditos passíveis de ressarcimento, adstritos àqueles vinculados a saídas não tributadas (exportação ou mercado interno não tributado), há que se observarem os dispositivos legais que versam sobre essa matéria, muito bem destacados pela Fiscalização no relatório fiscal, *verbis*:

Lei nº 10.833/2003

(...)

Art. 6º **A COFINS não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, **a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito** apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu **ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

(...)

Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa** de que trata a Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

III - nos §§ 3º e 4º do **art. 6º** desta Lei; (destaques nossos)

[...]

Lei nº 11.116/2005

(...)

Art. 16. O **saldo credor** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, **poderá ser objeto de:**

I - **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - **pedido de ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

[...]

Lei nº 11.033/2004

(...)

Art. 17. **As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.** (g.n.)

Considerando-se os dispositivos supra, constata-se que somente dão direito a ressarcimento de crédito as aquisições de produtos aplicados em produtos finais cujas saídas são não tributadas (imunidade na exportação, suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência); logo, para se identificarem tais aquisições, torna-se necessário levantar, separadamente, as saídas tributadas das não tributadas, como fez a Fiscalização na tabela 03 do relatório fiscal.

A partir da proporcionalidade apurada entre as receitas tributadas, as não tributadas no mercado interno e as não tributadas na exportação, a Fiscalização calculou os percentuais de créditos passíveis de ressarcimento (tabela 04), excluindo-se as mercadorias tributadas adquiridas para revenda (saídas também tributadas), as mercadorias submetidas ao regime monofásico e à substituição tributária (não tributadas), os bens do ativo permanente vendidos e as devoluções de vendas, chegando-se aos créditos básicos a descontar (tabela 05).

Destaque-se que a referência feita, no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, aos §§ 8º e 9º do art. 3º da mesma lei serve tão somente para destacar que apenas os créditos decorrentes de dispêndios vinculados à sistemática da não cumulatividade poderão ser objeto de pedido de ressarcimento, o que exclui os gastos aplicados na produção ou na revenda submetida à sistemática cumulativa.

O julgador de piso muito bem concluiu acerca dessas questões, conforme se verifica do excerto a seguir transcrito:

No caso, tendo a auditoria fiscal identificado custos, encargos e despesas que por sua natureza estão diretamente relacionados a receitas específicas (exportação, mercado interno tributado, mercado interno isento, mercado interno alíquota zero e mercado interno suspensão), não se tratando, portanto, dos custos comuns referidos no comando legal acima transcrito, agiu corretamente ao alocar os correspondentes créditos não-cumulativos ao tipo de receita a que estão vinculados.

Dessa forma, mantém-se o procedimento da Fiscalização tratado neste item do voto.

II. Método de determinação dos créditos. Exclusões.

A Fiscalização justificou o motivo da descon sideração das exclusões da base de cálculo das contribuições nos cálculos dos percentuais de rateio nos seguintes termos:

61. Cabe aqui mencionar que o contribuinte, **por se tratar de cooperativa de produção agropecuária, além das deduções gerais** previstas no art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, **também faz jus as deduções previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001, **no art. 1º da Lei nº 10.676**, de 22 de maio de 2003 e **no art. 17 da Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003, **consolidadas no art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006**, razão por que há uma **grande diminuição da base de cálculo**, para fins de cálculo da **contribuição a pagar**.

62. **Dentre as reduções** previstas da base de cálculo das contribuições, além das exclusões vinculadas à **comercialização** de produtos (IN SRF nº 635/2006, art. 11, incisos I e II), **também há:**

1) exclusões de receitas decorrentes de **prestação de serviços aos associados** (IN SRF nº 635/2006, art. 11, incisos III e IV);

2) deduções dos **custos agregados ao produto agropecuário dos associados** (IN SRF nº 635/2006, art. 11, V);

3) **exclusões de receitas financeiras** decorrentes de empréstimos rurais (IN SRF nº 635/2006, art. 11, VI);

4) **deduções de sobras líquidas** apuradas na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) – IN SRF nº 635/2006, art. 11, VII.

63. Vale ressaltar que a base de cálculo das contribuições sofre reduções por conta da **comercialização** de produtos, da prestação de **serviços** aos associados, dos **custos agregados**, de **receitas financeiras** e até mesmo do **resultado do exercício** – DRE – (*sobras líquidas*).

64. Assim, com base na legislação ora mencionada, resta claro que **as cooperativas são beneficiadas pela isenção do pagamento das contribuições, de uma forma ampla**, não só com descontos vinculados unicamente à receita de venda dos produtos, mas também à receita de serviços, à receita financeira, aos custos agregados e ao resultado do exercício.

65. Por outro lado, **o cálculo dos percentuais de rateio dos créditos básicos é feito exclusivamente com base nas receitas de vendas.**

66. Portanto, **é impossível estender as exclusões da base de cálculo das contribuições para o cálculo do rateio, pelo fato de que dentre as parcelas integrantes das exclusões da base de cálculo há valores totalmente desvinculados da receita de venda de produtos**, como é o caso da receita de prestação de **serviços** aos associados, dos **custos agregados**, das **receitas financeiras** sobre empréstimos e das **sobras líquidas** apuradas no resultado do exercício.

(...)

68. Desta forma, **os créditos vinculados à receita tributada**, seja em relação à parte da receita de venda **excluída** da base de cálculo do Pis e da Cofins (*IN RFB n.º 635/2006, art. 11*), seja à parte **não** excluída, **devem ser mantidos para desconto das referidas contribuições, porém, não são ressarcíveis, uma vez que estão associados à receita tributada** (sem as exclusões) e portanto não se enquadram na combinação das disposições do artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, com o artigo 16 da Lei n.º 11.116, de 2005. (g.n.)

O Recorrente se contrapõe a esse posicionamento da Fiscalização, bem como do julgador de piso, arguindo que (i) a solução de consulta citada pelo relator do acórdão recorrido não se aplicava ao presente caso, (ii) a interpretação da autoridade fiscal era equivocada, pois havia, sim, previsão legal que permitia computar as exclusões da base de cálculo das contribuições no cálculo do percentual de ressarcimento dos créditos básicos, (iii) de acordo com o STF, ao contrário do alegado pelo julgador *a quo*, a redução da base de cálculo se equiparava com a isenção parcial e (iv) apurando-se saldo credor, em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, o contribuinte podia solicitar a compensação ou o ressarcimento.

Verifica-se que a defesa do Recorrente caminha no sentido de reafirmar a existência de autorização legal às exclusões da base de cálculo identificadas pela Fiscalização e ratificadas por ele, não se dando conta de que esse direito restou reconhecido pela autoridade administrativa, que apenas fez referência a tais descontos na parte do relatório fiscal correspondente para justificar a não inclusão desses descontos na apuração da proporcionalidade entre as receitas de exportação, as receitas do mercado interno não tributadas e as receitas tributadas, pois, conforme já dito acima, somente os créditos relacionados a saídas desoneradas podem ser objeto de ressarcimento, daí a necessidade de se distribuírem as aquisições na proporção de cada grupo de vendas no que tange à incidência ou não das contribuições não cumulativas.

Nesse sentido, também, aqui, vota-se por manter o procedimento fiscal.

III. Crédito básico. Aquisições não tributadas. Farinha de bolacha.

O Recorrente se contrapõe à glosa efetuada pela fiscalização do crédito decorrente da aquisição de misturas para pão, NCM 1905.9090, glosa essa fundada no entendimento de se tratar de produtos sujeitos à alíquota zero e, portanto, sem direito a crédito, em razão da vedação contida no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

Segundo o Recorrente, referidos produtos são, na verdade, “farinha de bolacha”, que, apesar de classificado no código NCM 1905.90.90, no qual também se enquadram as misturas para pão, não faz jus à tributação reduzida a zero prevista no art. 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925/2004, pois não se trata de “misturas para pão comum” ou “pão comum”, mas, sim, de “farinha de bolacha”.

Argumenta, ainda, que as aquisições de “farinha de bolacha”, produto esse utilizado como matéria-prima na fabricação de rações, foram tributadas integralmente pelo fornecedor, conforme comprovam as notas fiscais de aquisição dos produtos trazidas aos autos (Anexo I da Manifestação de Inconformidade), sendo que, por força do art. 54 da Lei nº 12.350/2010, a suspensão aí prevista se aplica, exclusivamente, aos “insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)”, enquanto que o produto aqui tratado se classifica na NCM 1905.90.90.

A Fiscalização, por seu turno, informou no relatório fiscal que haviam sido analisadas as aquisições de farinhas (1103.13.00) e misturas para pão (1905.90.90) sujeitas à alíquota zero e, portanto, sem direito a crédito, em conformidade com o art. 1º, incisos IX e XVI, da Lei nº 10.925/2004, combinado com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei 10.833/2003, *verbis*:

Lei nº 10.925/2004

(...)

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:

(...)

IX - farinha, grumos e sêmolos, grãos esmagados ou em flocos, de milho, classificados, respectivamente, nos códigos 1102.20, 1103.13 e 1104.19, todos da TIPI;

(...)

XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi.

[...]

Lei nº 10.833/2003

(...)

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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;

Noutro giro, a suspensão aduzida pelo Recorrente, também referenciada no voto condutor do acórdão recorrido, encontra-se disciplinada nos seguintes termos:

Lei nº 12.350/2010

(...)

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos:

a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e

c) para pessoas físicas;

II – preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

No Anexo I da Manifestação de Inconformidade, consta uma declaração firmada por um zootecnista em que se afirma que o produto “farinha de bolacha”, classificado na NCM 1905.90.90, é utilizado na fabricação de ração, bem como notas fiscais contendo informações acerca da tributação, pelas contribuições PIS/Cofins, das operações de aquisição desse produto pelo Recorrente.

Contudo, nas referidas notas fiscais, consta que o produto se classifica na NCM 2309.90.10 (preparações para alimentação animal), merecendo destaque a nota constante do capítulo 19 da NCM em que se prevê a

exclusão, desse capítulo, dos “produtos à base de farinhas, amidos ou féculas, especialmente preparados para alimentação de animais”.

Destaque-se, ainda, que, nos termos da alínea “b” do inciso I do art. 54 da Lei n.º 12.350/2010 acima transcrita, haveria suspensão das contribuições se o contribuinte estivesse adquirindo insumo de origem vegetal para aplicar na produção de preparações para animais classificadas na NCM 2309.90, hipótese essa não aplicável ao presente caso, pois, aqui, há a aquisição da “farinha de bolacha” pronta e não de insumos aplicados em sua produção.

Nesse contexto fático, considerando-se que o produto “farinha de bolacha” se classifica na NCM 2309.90.10, sendo adquirido pelo Recorrente para fabricação de ração animal, conclui-se pela inocorrência de suspensão ou de alíquota zero em suas aquisições, nos termos aduzidos pela Administração tributária, razão pela qual devem-se afastar as glosas de créditos respectivas, cujo ressarcimento somente se encontra autorizado se se referirem tais créditos a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada).

IV. Crédito básico. Mercadorias sujeitas à incidência monofásica.

O Recorrente também se contrapõe à glosa de créditos efetuada pela Fiscalização em relação às aquisições de medicamentos (art. 1º da Lei n.º 10.147/2000) sob o fundamento de se tratar de produtos sujeitos à incidência monofásica das contribuições e à alíquota reduzida a zero nas operações posteriores, cujas aquisições, segundo a Fiscalização, não davam direito ao desconto de crédito, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei n.º 10.485/2002, combinado com os arts. 2º, § 1º, inciso II, e 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei n.º 10.833/2003, *verbis*:

Lei n.º 10.833/2003

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

II - no inciso I do art. 1º da Lei n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados;

(...)

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

(...)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

[...]

Lei nº 10.147/2000

(...)

Art.1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e

Aduz o Recorrente que os créditos objeto de glosa se referem a aquisições de medicamentos veterinários, classificados na NCM 30.04 (exceto no código 3004.90.46), 3303.00 a 33.07, 3002.10.1, 3002.90.99 e 3401.11.90 (todos do art. 1º da Lei nº 10.147/2000), sendo que, em relação aos produtos “Choozit MA 16 LYO 25 DCU” e “Choozit TA 76 LYO Muss 125 DCU” (comumente conhecidos como “fermento biológico”), a glosa era indevida, dado não se tratar de produtos farmacêuticos, não contemplados, portanto, na hipótese do art. 1º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.147/2000.

No Anexo IV da Manifestação de Inconformidade, consta uma declaração firmada por uma engenheira de alimentos em que se afirma que os produtos “Choozit MA 16 LYO 25 DCU” e “Choozit TA 76 LYO Muss 125 DCU”, classificados na NCM 3002.90.99, são fermentos biológicos utilizados como ingredientes na fabricação de queijos,

declaração essa acompanhada de notas fiscais de aquisição desses produtos pelo Recorrente.

Contudo, consta da NCM que os produtos classificados no capítulo 30 são produtos farmacêuticos, excluindo-se da posição 3002 as chamadas leveduras (fermentos), o que, a princípio, sem se adentrar na busca pela correta classificação fiscal do produto, afastaria a NCM 3002.90.99 para o produto sob análise, mostrando-se mais consentânea a classificação 2102.30.00 (pós para levedar, preparados).

Dessa forma, revertem-se as glosas de créditos decorrentes das aquisições dos produtos identificados como “Choozit MA 16 LYO 25 DCU” e “Choozit TA 76 LYO Muss 125 DCU”, cujo ressarcimento somente se encontra autorizado se se referirem tais créditos a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada).

V) Créditos. Fretes em aquisições de mercadorias não tributadas.

De acordo com o relatório fiscal, foram glosados créditos relativos a fretes decorrentes de aquisições de produtos não tributados, por não se enquadrarem como fretes integrantes do custo de aquisição de insumos e nem se referirem a vendas de mercadorias.

Em relação aos fretes sobre as aquisições de insumos, a Fiscalização pautou as glosas na constatação de que havia registros de fretes sem a correspondente vinculação desses dispêndios às notas fiscais correspondentes às mercadorias transportadas.

Glosaram-se, também, créditos decorrentes de fretes pagos em transferências de insumos entre estabelecimentos.

No que tange aos fretes em aquisições de mercadorias submetidas à alíquota zero e à tributação monofásica, a Fiscalização considerou que, por se tratar de insumos não tributados nas operações de aquisição, referidos dispêndios deviam seguir a mesma condição, dado integrar-se ao custo da mercadoria adquirida.

Inicialmente, há que se registrar que, conforme apontado pelo julgador de piso, o contribuinte não se manifestou quanto às glosas relativas a “frete sobre aquisições sem a indicação da mercadoria transportada” e “fretes sobre vendas sem indicação da mercadoria transportada”, tratando-se, portanto, de matérias definitivas na esfera administrativa, dada a não formação da lide.

Por outro lado, a DRJ, com base no inciso IX do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1911/2019, reverteu as glosas de créditos referentes à transferência de insumos entre estabelecimentos.

Nesta instância, o Recorrente delimita a controvérsia às glosas sobre “fretes em aquisições de mercadorias tributadas à alíquota zero” e “fretes em aquisições de produtos com tributação monofásica”, contrapondo-se ao entendimento da instância anterior de que “se um bem adquirido não gera crédito ou só gera crédito presumido e a base de cálculo desse crédito é o custo total da aquisição, o frete pago nessa aquisição também não vai gerar nenhum crédito ou só vai gerar o crédito presumido, conforme os caso”.

Segundo o Recorrente, “não é possível inferir da lei que a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre os dispêndios com transporte está condicionada à possibilidade de apropriação do crédito em relação aos bens transportados”, pois, “de acordo com o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, é assegurado ao contribuinte o direito de descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda (inciso I) e em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inciso II).

Destaca-se a assertiva do Recorrente de que “a lei não diz, em lugar algum, que para ser considerado mercadoria para revenda ou insumo com direito a crédito, o frete precisa estar vinculado a um bem com direito de crédito”, pois essa exigência, segundo ele, “não está na lei”, mas “apenas na interpretação da Receita Federal do Brasil.”

Feitas essas considerações, passa-se à análise das matérias controvertidas.

V.1) Fretes. Aquisição de insumos.

Tendo-se em conta o entendimento da Fiscalização e da DRJ de que o dispêndio com frete segue o regime de tributação do bem adquirido, glosaram-se os créditos decorrentes do transporte de bens submetidos à alíquota zero e à tributação monofásica.

No entanto, conforme apontado pelo Recorrente, a lei não faz a referida delimitação, pois, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, geram direito ao desconto de crédito as aquisições de insumos e de serviços aplicados na produção, *verbis*:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Conforme se verifica acima, além do valor do bem utilizado como insumo, podem ser descontados créditos calculados sobre a aquisição de serviços, hipótese normativa essa que alcança os serviços de transporte de bens utilizados como insumos, serviços esses inerentes à produção de bens destinados à venda, salvo se descumpridos os seguintes requisitos previstos na lei, *verbis*:

Art. 3º (...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:**

I - de mão de obra paga a pessoa física;

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; e

III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei. (g.n.)

Nesse sentido, tratando de serviços de frete (i) utilizados na produção ou na prestação de serviços, (ii) tributados pelas contribuições e (iii) prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, suas aquisições ensejam o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas, cujo ressarcimento, contudo, somente se encontra autorizado se se referirem tais créditos a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada), razão pela qual as glosas correspondentes devem ser revertidas, decisão essa em consonância com a atual jurisprudência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscais (CSRF), *verbis*:

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

(...)

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

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente

ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributado. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-013.835, rel. Tatiana Midori Migiyama, j. 15/03/2023)

V.2) Fretes. Mercadorias adquiridas para revenda.

Conforme acima apontado, os créditos decorrentes de aquisições de bens para revenda foram glosados pela Fiscalização nos casos de produtos sujeitos à alíquota zero e à monofasia.

O desconto de créditos na aquisição de bens destinados à revenda encontra-se regido pelo inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

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

I - **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

(...)

§ 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:**

I - dos **itens mencionados nos incisos I e II do caput**, adquiridos no mês;

Conforme se extrai do dispositivo supra, nessa hipótese, o desconto de crédito se restringe àquele calculado sobre o valor dos bens adquiridos, excetuando-se desse direito, além dos bens de que tratam o inciso III do § 3º do art. 1º e os §§ 1º e 1º-A do art. 2º da lei, os bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (inciso II do § 2º do art. 3º da lei transcrito no subitem anterior deste voto).

As aquisições sob análise encontram-se disciplinadas na lei no contexto da destinação do bem adquirido, qual seja, a revenda, alcançando, portanto, somente o bem a ser vendido, dada a inoccorrência, nesses casos, de previsão de aplicação de insumos em produção ou em prestação de serviços.

Dessa forma, impossível se torna conceber o direito ao crédito nessa situação com base no conceito de insumo, conceito esse que se torna relevante apenas na aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, restando perquirir se tal dispêndio, independentemente de incorrido juntamente com o bem adquirido, na mesma nota fiscal, ou por meio da contratação de terceiros, pode ser considerado como parte do custo do bem.

No presente caso, a Fiscalização e a DRJ basearam seu entendimento na premissa de que o gasto com frete na aquisição de bens destinados à revenda somente gerará direito a desconto de crédito das contribuições quando se tratar de aquisição de bem com direito ao mesmo crédito, situação essa em que se afasta o desconto nas hipóteses de aquisição de produtos não tributados ou submetidos à tributação monofásica.

Referido entendimento já foi adotado por esta turma ordinária, em composição não coincidente com a atual, cuja decisão restou ementada nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

(...)

CRÉDITO. REVENDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.

Na aquisição de **bens destinados à revenda**, o direito ao **crédito se restringe ao valor da mercadoria**, inclusive do frete na hipótese de este compor o custo de aquisição, não alcançando os dispêndios com frete contratado junto a terceiros, uma vez que a possibilidade de desconto de crédito na aquisição de serviços utilizados como insumos se restringe àqueles utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços. (Acórdão 3201-010.152, rel. Hécio Lafeté Reis, j. 20/12/2022) (g.n.)

Nesse sentido, reafirmando-se entendimento anterior da turma, vota-se por manter as glosas sob comento.

VI. Ressarcimento. Juros. Taxa Selic.

O julgador de primeira instância, com base em decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), na Nota PGFN/CRJ/Nº 1.066/2017 e no 24 da Lei nº 11.457/2007, reconheceu o direito à correção monetária dos créditos das contribuições não cumulativas, nas hipóteses de mora ou de oposição ilegítima por parte do Fisco, a partir do 361º dia contado da data da formulação do pedido, o que, no presente caso, só alcançava “a parcela do pedido de ressarcimento inicialmente indeferida pela autoridade fiscal”, revertida no acórdão de primeira instância.

O Recorrente manifestou concordância com esse entendimento da DRJ, requerendo sua aplicação a eventuais parcelas de crédito reconhecidas por este CARF, pedido esse, indubitavelmente, consoante com a decisão *a quo*, razão pela qual aqui se adotam os mesmos fundamentos para reconhecer o direito à correção monetária, com base na taxa Selic, dos créditos cujas glosas foram aqui revertidas.

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para, observados os requisitos da lei, (I) reverter as glosas de créditos relativos às aquisições de (i) “farinha de bolacha” (NCM

2309.90.10) adquirida pelo Recorrente para fabricação de ração animal, (ii) produtos identificados como “Choozit MA 16 LYO 25 DCU” e “Choozit TA 76 LYO Muss 125 DCU” e (iii) serviços de frete no transporte de insumos submetidos à alíquota zero ou à tributação monofásica, desde que tais serviços tenham sido tributados pelas contribuições, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e se referirem a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada), e (II) reconhecer o direito à correção monetária desses mesmos créditos, com base na taxa Selic, a partir do 361º da formulação do pedido.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: **(I)** reverter as glosas de créditos relativos às aquisições de (i) “farinha de bolacha” (NCM 2309.90.10) adquirida pelo Recorrente para fabricação de ração animal e (ii) produtos identificados como “Choozit MA 16 LYO 25 DCU” e “Choozit TA 76 LYO Muss 125 DCU”, **(II)** reverter as glosas de créditos relativos aos dispêndios com serviços de frete no transporte de insumos submetidos à alíquota zero ou à tributação monofásica, desde que tais serviços tenham sido tributados pelas contribuições, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e se referirem a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada) e **(III)** reconhecer o direito à correção monetária dos créditos deferidos, com base na taxa Selic, a partir do 361º da formulação do pedido.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator