



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.733056/2020-67</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.599 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COCAMAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Sendo a exclusão das receitas decorrentes das vendas de produtos aos associados equiparada à hipótese de não incidência, aplica-se o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, assegurando-se a manutenção dos créditos de PIS e Cofins, desde que comprovada a tributação dos insumos correspondentes na etapa anterior da cadeia econômica.

DIREITO CREDITÓRIO. PIS-PASEP/COFINS NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 1.093 STJ

O art. 17, da Lei nº. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior ao art. 3º, inciso I, alínea b, da Lei nº. 10.833/2003, não revogou as vedações nele previstas, não sendo permitida a constituição de créditos de Pis-pasep/Cofins relativo à aquisição de bens para revenda sujeitos à tributação monofásica.

IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS.

Dispõe a Súmula CARF nº 217 que os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do Colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas relativas aos

créditos tomados sobre fretes e seguros vinculados à transferência de matéria-prima e insumos, e sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, à exceção dos encargos referentes aos itens amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio; e, (ii) por maioria de votos, reverter as glosas relativas aos créditos vinculados às aquisições regularmente tributadas na etapa anterior da cadeia econômica, cujas receitas de venda foram excluídas da base de cálculo das contribuições, vencido o Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-015.596, de 09 de março de 2026, prolatado no julgamento do processo 10166.733042/2020-43, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marcos Unaian Neves de Miranda (Substituto), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS-Pasep/Cofins no regime não cumulativo vinculados a receitas de exportação, formalizado pela interessada por meio de PER/DCOMP.

No curso do procedimento fiscal, a autoridade administrativa analisou o direito creditório pleiteado e, por meio do despacho decisório, reconheceu parcialmente o pedido em razão da realização de diversas glosas, fundamentadas, em síntese, no entendimento de que parte dos créditos foi apurada em desacordo com a legislação aplicável ao regime não cumulativo do PIS-Pasep/Cofins.

As glosas decorreram, essencialmente, dos seguintes fundamentos:

- (i) **Rateio de receitas:** revisão da metodologia adotada pela contribuinte para apuração da proporção entre receitas do mercado interno, receitas não

tributadas e receitas de exportação, com ajustes nos percentuais utilizados após análise das planilhas e documentos apresentados;

- (ii) **Aquisições de bens para revenda e insumos:** glosa de créditos decorrentes de aquisições realizadas junto a cooperados ou vinculadas a operações submetidas à suspensão, alíquota zero, isenção, regime monofásico ou não incidência das contribuições, sob o fundamento de inexistência de pagamento das contribuições na etapa anterior da cadeia;
- (iii) **Serviços adquiridos de cooperados:** glosa de créditos em razão do entendimento fiscal de inexistir previsão legal para o creditamento nessas hipóteses;
- (iv) **Ativo imobilizado:** glosa de créditos relativos a encargos de depreciação de bens considerados não diretamente utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços;
- (v) **Outros ajustes correlatos:** glosa de valores relativos a juros e correção monetária, bem como de aquisições realizadas sob regime de suspensão das contribuições, além da exclusão de valores indevidamente incluídos na base de cálculo dos créditos (como ICMS-ST e IPI).

Inconformada, a contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, na qual sustentou, em síntese:

- (i) ser cooperativa agroindustrial que realiza vendas no mercado interno e externo não tributadas, fazendo jus ao ressarcimento dos créditos de PIS e Cofins não cumulativos, nos termos das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003;
- (ii) que as saídas com exclusão da base de cálculo das contribuições devem receber o mesmo tratamento das operações com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, com fundamento na Solução de Consulta nº 151/2011 (SRRF09/Disit), que, segundo sustenta, teria eficácia vinculante;
- (iii) que possui direito ao ressarcimento — e não apenas à manutenção — dos créditos relativos a tais operações, com base no art. 17 da Lei nº 11.033/2004;
- (iv) a legitimidade do creditamento nas aquisições de bens para revenda e insumos, inclusive quando sujeitos à incidência monofásica, substituição tributária ou ausência de recolhimento anterior das contribuições, defendendo afronta ao princípio da não cumulatividade;
- (v) o direito ao crédito sobre o valor do ICMS-ST incidente nas aquisições, por integrar o custo do produto;

- (vi) interpretação ampliativa do conceito de insumo, com base nos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ no REsp nº 1.221.170, bem como em manifestações da PGFN e da RFB;
- (vii) o direito ao crédito sobre despesas de frete entre estabelecimentos, armazenagem, pedágio, seguro e serviços logísticos, por se tratar de custos vinculados ao processo produtivo;
- (viii) o direito ao crédito sobre bens do ativo imobilizado, inclusive sobre encargos de depreciação e sobre equipamentos utilizados na atividade produtiva;
- (ix) o direito ao crédito relativo a custos agregados aos produtos dos cooperados, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 635/2006;
- (x) o direito ao crédito presumido relativo à exportação de café, sustentando que os CFOPs demonstrariam a destinação exportadora, requerendo diligência para comprovação, caso necessário;
- (xi) a necessidade de realização de diligência para verificação das alegações, com fundamento no princípio da verdade material.

A DRJ julgou improcedente a referida Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito o valor da aquisição, para revenda, de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DESCABIMENTO.

Descabe, em sede de contencioso administrativo fiscal, discussão acerca de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis vigentes no ordenamento jurídico pátrio, haja vista a presunção de constitucionalidade dos atos emanados do Poder Legislativo, cujas autoridades administrativas estão vinculadas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS e de Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS. RATEIO DE CRÉDITOS. EQUIPARAÇÃO DE CUSTOS AGREGADOS A RECEITA NÃO TRIBUTADA. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos agregados, de que trata o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, que as cooperativas agropecuárias estão autorizadas a excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins, não se equiparam a receitas não tributadas. Não se admite, portanto, que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidos e, conseqüentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos do art. 17 da Lei no 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

Devidamente intimada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual reiterou os argumentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade.

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 Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### **1. Dos créditos relativos a operações cujas receitas são objeto de exclusão da base de cálculo das contribuições**

Quanto a este ponto, a DRJ entendeu que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 assegura a manutenção de créditos apenas nas hipóteses expressamente nele previstas — suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência — não havendo previsão legal que autorize a extensão automática desse tratamento às hipóteses de exclusão da base de cálculo.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit teria reconhecido o direito à manutenção dos créditos relativamente às operações cujas receitas são objeto de exclusão da base de cálculo, defendendo que tal exclusão deveria receber o mesmo tratamento jurídico conferido às hipóteses de suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

A controvérsia foi recentemente enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça, que, no julgamento do EDcl no AgInt no REsp nº 2.151.967/SC, fixou importantes premissas jurídicas aplicáveis à matéria.

Em síntese, firmou-se que, no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, a manutenção dos créditos exige a comprovação de que as aquisições que os geraram foram tributadas, já que o crédito decorre da incidência na etapa

anterior da cadeia econômica. Por isso, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 assegura a manutenção dos créditos mesmo quando não há incidência na operação de saída, não sendo essa circunstância, por si só, suficiente para afastar crédito regularmente constituído.

Nesse cenário, entendeu-se que a exclusão das receitas de vendas de produtos aos associados da base de cálculo do PIS e da Cofins, por caracterizar hipótese de não incidência, estaria abrangida pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

O referido acórdão restou assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PIS. COFINS. SOCIEDADE COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. ATO COOPERATIVO. CREDITAMENTO. MANUTENÇÃO.

**I - A controvérsia consiste em saber se as exclusões da base de cálculo aplicáveis às sociedades cooperativas agropecuárias pertencem ou não à classe "isenção, alíquota zero ou não incidência", com o intuito de definir a possibilidade de ressarcimento do saldo credor do PIS e da COFINS, nos termos do art. 16 da Lei n. 11.116/2005.**

II - A Segunda Turma, no julgamento do REsp n. 2.073.859, em 8/8/2024, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, estabeleceu como premissas:

- i) a exclusão das receitas das vendas de produtos aos associados da base de cálculo do PIS e da COFINS equivale à não incidência tributária; e
- ii) o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 garante a manutenção integral dos créditos mesmo nos casos de não incidência do PIS e da COFINS, desde que a respectiva aquisição de bens e serviços tenha sido tributada pelas contribuições, visto que a possibilidade de utilização de crédito na etapa subsequente pressupõe o pagamento do tributo na etapa anterior da cadeia econômica (Tema 1.093/STJ).

**III - A contribuinte possui o direito ao aproveitamento e à manutenção do crédito de PIS e COFINS, nos termos do art. 16 da Lei n. 11.116/2005 e do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em relação às exclusões da base de cálculo das contribuições, sob a condição de que os insumos correspondentes tenham sido tributados na etapa anterior.**

IV - Embargos de declaração acolhidos para julgar procedente o agravo interno e dar provimento ao recurso especial.

(EDcl no AgInt no REsp n. 2.151.967/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 15/10/2025, DJEN de 20/10/2025.)

Pelo exposto, sendo a exclusão das receitas decorrentes das vendas de produtos aos associados equiparada à não incidência, mostra-se aplicável o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, assegurando-se a manutenção dos créditos

de PIS e Cofins, desde que comprovada a tributação dos insumos correspondentes.

Desse modo, devem ser revertidas as glosas relativas aos créditos vinculados às aquisições de produtos regularmente tributados na etapa anterior da cadeia econômica, cujas receitas de venda foram excluídas da base de cálculo das contribuições.

## **2. Do direito aos créditos nas aquisições de bens para revenda – aquisição bens submetidos à tributação monofásica**

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que, desde o advento da Lei nº 11.033/2004, especialmente em razão do disposto em seu art. 17, teria sido autorizada a apuração de créditos de PIS e Cofins sobre mercadorias sujeitas ao regime de tributação monofásica, sob o argumento de que referido dispositivo teria revogado tacitamente o art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Não assiste razão à Recorrente.

Em que pese se tratar de questão que foi durante muito tempo bastante controversa, verifica-se que, no ano de 2022, sobreveio a tese firmada no âmbito dos REspS 1.894.741/RS e 1.895.255/RS, em sede de recursos repetitivos, no sentido de que *“o art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, “b” da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.”*

Ambos os acórdãos restaram assim ementados:

*“RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. RATIO DECIDENDI DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, “B”, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.*

*1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber:*

Súmula Vinculante n. 58/STF: "Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade";

Repercussão Geral Tema n. 844: "O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero".

**2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns.10.637/2002 e 10.833/2003.**

**3. Isto porque a vedação para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (creditamento), além de ser norma específica contida em outros dispositivos legais - arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (critério da especialidade), foi republicada posteriormente com o advento dos arts. 4º e 5º, da Lei n. 11.787/2008 (critério cronológico) e foi referenciada pelo art. 24, §3º, da Lei n. 11.787/2008 (critério sistemático).**

4. Nesse sentido, inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: AgInt no REsp. n. 1.772.957 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019; AgInt no REsp. n. 1.843.428 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp. n. 1.830.121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp. n. 1.522.744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020; REsp. n. 1.806.338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp. n. 1.218.198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado em 10.05.2016; AgRg no AREsp. n. 631.818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.

5. Também a douta Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.

6. O tema foi definitivamente pacificado com o julgamento dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (negativa de creditamento).

7. Consoante o art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB): "[...] não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão". É preciso compreender que o objetivo da tributação monofásica não é desonerar a

cadeia, mas concentrar em apenas um elo da cadeia a tributação que seria recolhida de toda ela caso fosse não cumulativa, evitando os pagamentos fracionados (dupla tributação e plurifasia). Tal se dá exclusivamente por motivos de política fiscal.

8. Em todos os casos analisados (cadeia de bebidas, setor farmacêutico, setor de autopeças), a autorização para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, além de comprometer a arrecadação da cadeia, colocaria a Administração Tributária e o fabricante trabalhando quase que exclusivamente para financiar o revendedor, contrariando o art. 37, caput, da CF/88 - princípio da eficiência da administração pública - e também o objetivo de neutralidade econômica que é o componente principal do princípio da não cumulatividade. Ou seja, é justamente o creditamento que violaria o princípio da não cumulatividade.

9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, "b" e 239, da CF/88), atendendo ao princípio da solidariedade, recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda a coletividade. A função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos, mormente quando vinculados a uma destinação social.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

*11. Recurso especial não provido.”*

(REsp n. 1.894.741/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/4/2022, DJe de 5/5/2022.)

Verifica-se, assim, que o STJ firmou entendimento no sentido de que o art. 17, da Lei nº 11.033/2004, ainda que posterior aos arts. 3º, §2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e Cofins sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, vedados pelas referidas leis.

Nos termos do art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF (RICARF) o referido julgado é de observância obrigatória e deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Quanto a este ponto, portanto, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

**3. Da apropriação de parcela do custo de aquisição de bens adquiridos para revenda (ICMS-ST)**

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que faria jus ao creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins sobre a parcela do custo de aquisição correspondente ao ICMS recolhido sob o regime de substituição tributária (ICMS-ST), ao argumento de que tal montante integraria o custo efetivo de aquisição das mercadorias.

Também quanto a este ponto não assiste razão à Recorrente.

A respeito da incidência das contribuições ao PIS e à Cofins sobre o valor referente ao ICMS-ST, foi, recentemente, firmada a tese na ocasião do julgamento do REsp nº 1896678 / RS, na sistemática dos repetitivos, nos seguintes termos:

O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva.

Nesse contexto, não há dúvida de que, por força do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, justamente por não estar sujeito ao pagamento das referidas contribuições, não é possível a apuração do crédito sobre o ICMS-ST destacado na nota fiscal de aquisição de bens adquiridos para revenda. Esse entendimento, embora não vinculante, vem sendo adotado pelo STJ. A título exemplificativo, destaco a ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS SUBSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DA SEGUNDA TURMA DO STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Trata-se de Agravo Interno contra decisão que não conheceu do Recurso Especial, ante o óbice da Súmula 83/STJ (fls. 451-457, e-STJ).

2. Consoante a orientação jurisprudencial da Segunda Turma do STJ, "o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e § 2º, da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003", de modo que "o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003" (AgInt no REsp 1.937.431/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 12.11.2021). Nesse sentido: AgInt nos EDcl no REsp 1.881.576/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18.3.2021; AgInt no REsp 1.515.092/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 6.4.2021; REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28.6.2016.

3. Ausente a comprovação da necessidade de retificação a ser promovida na decisão agravada, proferida com fundamentos suficientes e em consonância com entendimento pacífico da Segunda Turma do STJ, não há prover o Agravo que contra ela se insurge.

4. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp n. 2.054.861/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/9/2023, DJe de 21/9/2023.)

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

#### **4. Dos ajustes nas aquisições de bens utilizados como insumos**

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que a fiscalização teria glosado indevidamente créditos relativos a bens utilizados como insumos adquiridos com suspensão do pagamento, alíquota zero ou sem incidência das contribuições.

Sustenta, ainda, que a fundamentação fiscal estaria baseada em interpretação restritiva do conceito de insumo, com fundamento nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, as quais teriam sido superadas pelo entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, que adotou os critérios da essencialidade e relevância.

Não assiste razão à Recorrente.

Neste ponto, corretamente entendeu a DRJ ao consignar que as glosas realizadas não decorreram de interpretação restritiva do conceito de insumo, mas sim da aplicação direta de hipóteses legais de vedação ao creditamento e de impropriedades específicas na apuração dos créditos.

De fato, conforme bem destacado pela decisão recorrida, ainda que o conceito de insumo tenha sido ampliado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR — posteriormente internalizado pela Administração Tributária por meio da Nota SEI nº 63/2018 da PGFN e do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 — tal entendimento restringe-se à interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não afastando as vedações expressas previstas no § 2º do referido dispositivo legal.

Com efeito, o art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 é expresso ao dispor que não gera direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive nos casos de isenção, quando utilizados como insumo em operações igualmente desoneradas.

Pelo exposto, deve ser mantida a glosa também quanto a este ponto.

#### **5. Das Despesas com Frete, Armazenagem, Pedágio e Seguro**

A controvérsia neste ponto diz respeito ao direito ao creditamento de PIS e Cofins sobre despesas relacionadas a frete, armazenagem, pedágio e seguro, especialmente em operações de transferência entre estabelecimentos da própria Recorrente.

Quanto aos gastos com frete e seguro na aquisição de insumos, entendo que assiste razão à Recorrente.

Nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, é admitido o creditamento das contribuições relativamente a bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda. O conceito de insumo deve ser interpretado conforme os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos.

Sobre a questão, a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 estabelece expressamente:

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

(...)

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XXIII - frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou a prestação de serviço a terceiros; e

Assim, por se enquadrarem expressamente no conceito de insumo, devem ser revertidas as glosas relativas às despesas com frete e seguro vinculados à transferência de matérias-primas e insumos.

Por outro lado, no que se refere às despesas com frete de produtos acabados, aplica-se a Súmula CARF nº 217, redigida nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 217

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

**Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.**

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

O referido entendimento é vinculante aos Conselheiros deste CARF, de modo que deve ser mantida a referida glosa.

No que se refere ao vale-pedágio, também não há que se falar em direito a crédito.

Nos termos do art. 2º da Lei nº 10.209/01, o valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

Diante da referida exclusão, não há dúvida a respeito da aplicação do disposto no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)(...)| - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Nesse sentido, destaco o entendimento adotado, por unanimidade de votos, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção, no Acórdão nº 3402-009.384, de relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014 PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO. Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale-pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, a teor do inc. II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003.

(3402-009.384 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Conselheiro Relator Lázaro Antônio Souza Soares - Sessão de 27 de outubro de 2021)

Dessa forma, entendo que devem ser mantidas as glosas quanto a este ponto.

Por fim, no que se refere às despesas com armazenagem, expedição e controle de estoques, a fiscalização consignou que houve glosa de valores classificados como “Outros Serviços” nas Notas Fiscais de armazenagem, tais como serviços administrativos e controle de unidade, seguros, outras despesas, envio de amostras, marcação de sacaria, entre outros.

Destacou, ainda, que parte das glosas decorreu de inconsistências documentais, tais como ausência de apresentação de documentos fiscais, impossibilidade de verificação das operações por outros meios, duplicidade de registros de notas fiscais e apropriação simultânea dos mesmos valores tanto como despesas de armazenagem quanto como serviços classificados como insumos.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa ao fundamento de que, à luz da legislação aplicável e do entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, o creditamento de despesas de armazenagem e frete somente seria admitido nas hipóteses expressamente previstas no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, ou seja, quando relacionados à armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

A contribuinte, por sua vez, sustenta que as despesas com armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques se enquadrariam no conceito de insumos, por serem necessárias e indispensáveis ao funcionamento da cadeia produtiva, razão pela qual seriam passíveis de gerar créditos no regime não cumulativo das contribuições.

Todavia, não assiste razão à Recorrente.

Conforme entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios

da essencialidade ou relevância, exigindo demonstração concreta de que o gasto é indispensável ou relevante para o processo produtivo ou para a prestação do serviço.

No caso concreto, a Recorrente limita-se a reproduzir precedente judicial de forma genérica, sem demonstrar, de maneira individualizada, a essencialidade ou relevância das despesas glosadas para o seu processo produtivo específico.

Dessa forma, ausente a comprovação da natureza de insumo das despesas discutidas, bem como diante das inconsistências documentais apontadas pela fiscalização, correta se mostra a manutenção da glosa efetuada.

Assim, deve ser mantida a decisão recorrida quanto a este ponto.

#### **6. Ajustes de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado**

Quanto a este ponto, a controvérsia refere-se ao direito ao creditamento de PIS/Pasep e Cofins sobre encargos de depreciação e sobre o valor de aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

A fiscalização apurou a apropriação de créditos relativos a bens do ativo imobilizado que, em seu entendimento, não estariam vinculados à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços.

Por sua vez, a Recorrente sustenta, de forma genérica em seu Recurso Voluntário, que os bens adquiridos guardariam relação com sua atividade produtiva, invocando, para tanto, os critérios de essencialidade e relevância previstos no REsp nº 1.221.170/PR e reproduzidos no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018.

No que tange ao fundamento jurídico apresentado pela Recorrente, como bem destacou a DRJ, a hipótese em análise não se enquadra no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (insumos), mas sim no inciso VI do mesmo dispositivo legal, que trata especificamente de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, nos seguintes termos:

Art. 3º

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Assim, o creditamento relativo a bens do ativo imobilizado somente é admitido quando demonstrado que tais bens são efetivamente utilizados no processo produtivo. Foi justamente essa a irregularidade identificada pela fiscalização.

No presente caso, a Autoridade Fiscal procedeu à glosa de créditos relativos aos seguintes bens do ativo imobilizado: sistema de alarme; câmera de vídeo; furadeira industrial com martetele; GPS Garmin; caldeirão de alta pressão (capacidade 200L – reforma); furadeira; máquina de solda; alinhador de eixo; esmerilhadeira; forno industrial para aquecimento de rolamentos e engrenagens; serra circular; secador de grãos de alta performance com precisão; lavadora Stihl; bomba manual para graxa (7 kg); roçadeira Stihl FS 85; carreta tanque com bomba (4.300 litros); soprador Stihl BG 86; torno universal paralelo; paleteira manual (capacidade 3 toneladas); roçadeira costal Stihl; roçadeira central lateral hidráulica; cortina de ar (1,50 m); painel em lona com estrutura metálica; propulsora pneumática para graxa; máquina de solda inversora; furadeira/parafusadeira industrial; alicate amperímetro digital; esmerilhadeira Bosch 18A1; pá carregadeira frontal para trator; rosqueadora automática monoposto com posicionador de tampas; farinógrafo; esmerilhadeira Makita 9558HPG; semeadora Prec Top Line; guincho traseiro para trator; pulverizador motorizado; esmerilhadeira Makita 220V; semeadora adubadora SHM; conjunto motobomba; refratômetro; máquina de solda inversora ARC 200; máquina de solda retificador inversor; máquina de solda inversora ESAB Bantam; transportador mecânico de correia (8 metros); pulverizador eletrônico; pulverizador manual costal; pá agrícola modulada; motor 50 CV (4 polos); sistema de termometria (Projeto 59/2017); serra fita motor 1,5 CV; carrinho de mão (150 litros).

Como já consignado, a Recorrente menciona, a título meramente exemplificativo, bens como alicates, calibradores, sopradores, esmerilhadeiras, furadeiras, entre outros. Embora em seu Recurso Voluntário não tenha apresentado comprovação específica e individualizada da utilização direta desses bens no processo produtivo — limitando-se a alegações genéricas de vinculação à atividade produtiva —, verifica-se que o presente feito está sendo analisado em conjunto com os processos nº 10950.727316/2018-02, 10950.727429/2018-08 e 10950.727431/2018-79, nos quais foi apresentado laudo técnico detalhado.

Nesse contexto, considerando que o processo produtivo da Recorrente permanece idêntico, entendo ser possível a utilização do referido laudo como elemento probatório também neste processo, para fins de verificação da efetiva vinculação dos bens à atividade produtiva.

Naquela oportunidade, após a análise realizada, concluiu-se pela reversão das glosas referentes aos bens adubadeira, agitador magnético, alinhador de eixo, aparelho de GPS, balanças, betoneira, bicicleta cargueira, bombas diversas, caixas d'água, calibrador de pressão, carretas diversas, carrinhos diversos, compressores de ar, conjuntos de irrigação, dosímetro de ruído, empilhadeira, enceradeira, escadas, esmerilhadeiras, exaustores eólicos, forno elétrico industrial, furadeiras, lavadoras de alta pressão, medidores de distância, de energia e de nível, motobombas diversas, motosserra, parafusadeiras, pistolas para pintura e pulverização, politriz, prensas hidráulicas, pulverizadores, roçadeiras, máquinas de cortar grama, semeadeiras, sistema de alarme, sopradores, talhas, tanques para diesel, termômetro, testador digital de cabos, transformadores, tratores agrícolas, ventiladores, entre outros. Por outro lado, permaneceram mantidas as glosas relativas aos bens identificados como alicate amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio.

Diante do exposto, entendo que, em razão da similaridade das glosas realizadas com aquelas analisadas nos processos mencionados, devem ser revertidas as glosas relativas aos créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, excetuando-se apenas aqueles referentes aos itens amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio.

### **7. Custos agregados aos produtos dos associados**

Quanto a este item, a controvérsia refere-se ao alegado direito de ajuste da base de cálculo das contribuições mediante dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, com fundamento no inciso V do § 8º do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 635/2006.

A DRJ, neste ponto, entendeu que a fiscalização analisou corretamente a matéria à luz do art. 17 da Lei nº 10.684/2003 e da regulamentação constante da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, tendo reconhecido os custos agregados devidamente comprovados, bem como glosado apenas aqueles que não encontravam respaldo na documentação apresentada ou na metodologia legal de apuração.

Destacou, ainda, que a fiscalização realizou análise comparativa entre os valores de custos agregados informados pelo contribuinte e aqueles efetivamente apurados com base na documentação constante dos autos, demonstrando, inclusive, por meio de tabelas, as divergências identificadas.

Ressaltou, ademais, que a exclusão prevista no art. 17 da Lei nº 10.684/2003 não possui natureza de isenção tributária típica, mas constitui técnica de apuração da base de cálculo das contribuições, razão pela qual deve observar estritamente os limites e condições previstos na legislação.

A Recorrente, por sua vez, limita-se a invocar genericamente o disposto no art. 11, inciso V e § 8º da IN SRF nº 635/2006, sustentando que os custos glosados estariam relacionados às atividades desenvolvidas com os produtos entregues pelos cooperados.

Todavia, não demonstra, de forma específica, (i) quais valores teriam sido apurados de forma equivocada pela fiscalização; (ii) qual seria o erro metodológico na apuração realizada; (iii) ou de que forma os custos glosados estariam efetivamente vinculados aos produtos dos cooperados.

Também não há impugnação técnica ou documental dos valores constantes das tabelas elaboradas pela fiscalização, tampouco demonstração concreta de inconsistência nos critérios adotados.

Assim, as alegações recursais permanecem em nível genérico, desacompanhadas de comprovação capaz de afastar as conclusões do procedimento fiscal e do julgamento de primeira instância.

Dessa forma, correta a decisão da DRJ ao manter a glosa relativa aos ajustes de custos agregados aos produtos dos associados, não havendo fundamento para sua reforma.

#### **8. Do crédito presumido**

Quanto ao direito ao crédito presumido, entendeu a fiscalização que o contribuinte não teria comprovado a destinação dos produtos à exportação. A Recorrente, por sua vez, entendeu que a simples indicação de CFOPs supostamente vinculados a operações destinadas ao exterior seria suficiente para tanto.

No entanto, como bem decidiu a DRJ, a mera indicação de CFOP não é suficiente para comprovar a efetiva exportação das mercadorias, sendo necessária a apresentação de documentos hábeis, tais como memorandos de exportação, registros de despacho aduaneiro e documentos de

embarque, aptos a demonstrar a saída física dos bens do território nacional.

Conforme consignado nos autos, a fiscalização intimou expressamente a contribuinte para apresentação dos documentos comprobatórios das exportações, os quais não foram apresentados.

Ademais, mesmo após a indicação por parte da DRJ de qual seria a documentação hábil e idônea apta a demonstrar a efetiva realização das exportações, a Recorrente, em sede recursal, limitou-se a reiterar alegações genéricas acerca da destinação dos produtos ao exterior, sem, contudo, apresentar qualquer novo documento que pudesse ao menos demonstrar a verossimilhança do seu direito.

Assim, ausente comprovação documental da efetiva destinação das mercadorias à exportação, correta a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela DRJ, devendo ser mantida a decisão recorrida quanto a este ponto.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos créditos (i) tomados sobre fretes e seguros vinculados à transferência de matéria-prima e insumos, e sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, à exceção dos encargos referentes aos itens amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio; e, (ii) vinculados às aquisições regularmente tributadas na etapa anterior da cadeia econômica, cujas receitas de venda foram excluídas da base de cálculo das contribuições.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas 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. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos créditos tomados sobre fretes e seguros vinculados à transferência de matéria-prima e insumos, e sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, à exceção dos encargos referentes aos itens amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio; e as glosas relativas aos créditos vinculados às aquisições regularmente tributadas na etapa anterior da cadeia econômica, cujas receitas de venda foram excluídas da base de cálculo das contribuições.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator