



<b>Processo nº</b>	10183.720100/2008-74
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-010.601 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de março de 2021
<b>Recorrente</b>	AGROPECUÁRIA MAGGI LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo.

Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/2018, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.**

Em pedidos de restituição/ressarcimento e em declarações de compensação, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez dos créditos pretendidos. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

**DESPESAS DE FRETES. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

ACÓRDÃO GERADO NO SISTEMA PROCESSO 10183.720100/2008-74

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.**

Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade da COFINS as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito ao crédito da COFINS não-cumulativa, por força da vedação estabelecida pelo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

**FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS.

**VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.**

Os encargos de depreciação de veículos utilizados no transporte de insumos geram créditos no âmbito das contribuições não-cumulativas.

**MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.**

As despesas com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo podem gerar direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

**DESPESAS DE EMBARQUE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

As despesas com embarque, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento.

**VENDAS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA.**

Por força do art. 8º, § 4º, inciso II, e do art. 15, § 4º, ambos da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica cerealista, aquela que exerce as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou, ainda, aquela que exerce atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do § 1º do referido art. 8º, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa do PIS/COFINS, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência daquelas contribuições. Nesses casos, a expressa vedação legal ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS continua válida e vigente, não tendo sido afastada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

**SALDO CREDOR TRIMESTRAL. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF nº. 125.**

Súmula CARF nº 125: No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes: (i) aos serviços com manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção; (ii) aos encargos de depreciação de veículos utilizados no transporte de insumos; e (iii) aos custos com serviços de embarque. Vencidos os conselheiros Walker Araújo e Raphael Madeira Abad que, também, revertiam os créditos com fretes no transporte de insumos adquiridos com alíquota zero de PIS/Cofins e os créditos referentes a fretes na aquisição de mercadoria adquirida com fim específico de exportação. Vencidos os conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Vinícius Guimarães que mantinham a glosa dos custos com serviços de embarque. Designada para redigir o voto vencedor quanto à reversão das glosas dos custos com serviços de embarque a conselheira Denise Madalena Green.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente), Jorge Lima Abud, Walker Araújo, Denise Madalena Green, Raphael Madeira Abad, Vinícius Guimarães. Ausentes os conselheiros José Renato Pereira de Deus e Larissa Nunes Girard.

## Relatório

O presente processo versa sobre pedido de ressarcimento cumulado com declarações de compensação, no qual o sujeito passivo indica, como origem do direito creditório, saldo credor de COFINS não-cumulativo, 1º trimestre de 2008, vinculado a operações no mercado externo.

Em análise dos PER/DCOMP, a autoridade tributária proferiu despacho decisório, indeferindo o pedido de ressarcimento e não homologando as compensações declaradas.

Inconformado, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, na qual discorre sobre o sistema da não-cumulatividade do PIS/COFINS e sobre o direito ao ressarcimento de créditos, tecendo considerações sobre os créditos vinculados a receitas de exportação, materialidade do PIS/COFINS, entre outros pontos. Em seguida, o sujeito passivo argumenta que o despacho decisório procedeu à glosa de grande parte dos créditos por ter adotado interpretação equivocada e restritiva quanto ao conceito de insumos. Nesse contexto, a manifestante traz elaborada argumentação sobre o conceito de insumos, defendendo a reversão das glosas quanto aos seguintes itens: (i) peças de manutenção; (ii) combustíveis e lubrificantes (álcool e gasolina); (iii) serviços de manutenção de máquinas e equipamentos. O sujeito passivo

contesta, ainda, com elaborados argumentos, a glosa de (iv) créditos sobre fretes no transporte de insumos com alíquota zero de PIS/COFINS. Outros pontos contestados dizem respeito às glosas (v) de créditos vinculados a despesas de armazenagem e frete nas operações de vendas, (vi) de créditos com encargos de depreciação (veículos, radiocomunicação e informática, prédios e benfeitorias), (vii) de créditos de despesas diversas incorridas pelo exportador adquirente de mercadorias com o fim específico de exportação, (viii) de créditos relacionados às vendas com suspensão. O sujeito passivo também sustentou a incidência da taxa SELIC para a correção dos créditos postulados e, ainda, a necessidade de lhe ser assegurado o aproveitamento dos créditos reconhecidos para abatimento de débitos apurados se dê primeiramente com saldos que não foram objetos de pedido de resarcimento, observando-se, ainda, a ordem cronológica pela antiguidade de sua apuração. Postulou, por fim, pelo reconhecimento dos créditos, homologação das compensações, suspensão da exigibilidade dos créditos e juntada posterior de documentos.

Apreciando a manifestação, a 3<sup>a</sup> Turma da DRJ em Curitiba julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa a seguir transcrita:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.**

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

**PEÇAS PARA MANUTENÇÃO. CRÉDITO.**

Peças adquiridas sem vinculação a veículos, máquinas ou equipamentos (não sujeitos à escrituração no ativo imobilizado) voltados à produção de bens, não podem ser consideradas insumos e, consequentemente, não podem ser consideradas como geradoras de créditos para fins de desconto da contribuição devida.

**ALCOOL E GASOLINA. CRÉDITO.**

Combustíveis e lubrificantes podem gerar créditos no regime de não cumulatividade e podem ser considerados insumos, mas somente se comprovadamente empregados no processo produtivo da empresa.

**SERVIÇOS. CRÉDITO.**

A legislação prevê o direito ao desconto de créditos calculados em relação a serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, contudo, tal direito não pode ser reconhecido quando não existem provas que vinculem efetivamente tais serviços ao processo produtivo da empresa.

**FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS BÁSICOS.**

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico.

**DESPESAS COM EMBARQUE. CRÉDITO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

As despesas com o embarque de mercadoria eventualmente exportada não geram crédito da não cumulatividade, por ausência de previsão legal.

**CRÉDITOS. CUSTOS COM ARMAZENAGEM.**

As despesas com armazenagem somente geram créditos não cumulativos se estiverem vinculadas às operações de venda.

**FRETES SUBCONTRATADOS. CRÉDITO. PROVA.**

A existência de divergências entre os valores passíveis de comprovação somada à ausência de provas de que os fretes informados tenham sido subcontratados e correspondam de fato a fretes sobre vendas de produtos da empresa, implica a manutenção da glosa.

**ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. GLOSAS.**

Os encargos de depreciação de bens que não estejam vinculados ao processo produtivo da empresa não geram créditos da não cumulatividade.

**VENDA DE MERCADORIAS. COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. VEDAÇÃO.**

É vedada a apuração de créditos de PIS e Cofins decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação auferida por comercial exportadora com a venda de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

**ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. CRÉDITOS DE PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. RESSARCIMENTO.**

No ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos, não há a incidência de taxa Selic.

Inconformado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário, no qual reproduz, em síntese, os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade.

É de se esclarecer que o despacho decisório deste processo toma como base as conclusões consignadas na INFORMAÇÃO FISCAL SEORT DRF-CUIABÁ N.º 0146/13, constante do presente processo (fls. 140 a 188) e exarada, originalmente, no processo administrativo n.º 10183.720761/2013-67, local onde estão juntadas todas as provas e documentos utilizados pela autoridade fiscal na análise dos créditos postulados pela recorrente em diversos pedidos de ressarcimento.

## Voto Vencido

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

A controvérsia se resume às questões relacionadas às glosas de créditos de (i) peças de manutenção, (ii) combustíveis e lubrificantes (álcool e gasolina), (iii) serviços utilizados para a manutenção de máquinas e equipamentos, (iv) fretes no transporte de insumos com alíquota zero de PIS/COFINS, (v) despesas de armazenagem e frete nas operações de vendas, (vi) encargos de depreciação (veículos, radiocomunicação e informática, prédios e benfeitorias), (vii) despesas diversas incorridas pelo exportador adquirente de mercadorias com o fim específico de exportação e (viii) créditos relacionados às vendas com suspensão. Além disso, a recorrente sustenta a incidência da taxa SELIC para a correção dos créditos postulados e, ainda, a necessidade de que o aproveitamento dos créditos reconhecidos para abatimento de débitos apurados se dê primeiramente com saldos que não foram objetos de pedido de ressarcimento, observando-se, ainda, a ordem cronológica pela antiguidade de sua apuração.

Antes de entrarmos nas questões controversas, importa tecer algumas considerações fundamentais sobre o conceito de insumos adotado por este relator.

### A – DO CONCEITO DE INSUMOS

Inicialmente, é de se destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência do CARF tem, nos últimos anos, afastado, por um lado, a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e, por outro, rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem entendido que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão

após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Segundo tal jurisprudência dominante, o conceito de insumos pressupõe a relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Em que pese o conceito de insumo sustentado, nos últimos anos, pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Como se percebe, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições sociais, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam **essenciais ou relevantes** à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

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

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção

individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte.

Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha.

Nesse ponto, importa lembrar que a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, esmiuçando, de forma clara e precisa, os contornos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, cuja ementa e excertos do parecer são transcritos a seguir:

**Ementa:**

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

**Excertos do parecer:**

(...)

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item **do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida**. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP n.º 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

#### Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos termos seguintes: (...)

Também a própria Receita Federal do Brasil procedeu à análise da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, tendo emitido o Parecer Normativo n.º 5/2018, cuja ementa segue abaixo:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Partindo das premissas acima delineadas, passo à análise dos pontos da controvérsia.

## B – DOS PONTOS CONTROVERSOS

Como visto, a primeira glosa questionada pela recorrente diz respeito às despesas com peças de manutenção.

Compulsando a Informação Fiscal que serviu de base para o despacho decisório objeto do presente processo, extraem-se os seguintes fundamentos para as glosas efetuadas pela autoridade fiscal:

33. Nas planilhas apresentadas, o contribuinte informa a aquisição de diversos tipos de Peças para Manutenção, sendo que no campo “Descrição” essas aquisições de itens foram classificadas com a seguinte denominação: Peças para Manutenção (fls. 2814 a 2819 e 2870 a 2991). Todas essas aquisições serão consideradas a partir de agora com a denominação genérica de Peças/Manutenção.

34. Conforme as diretrizes estabelecidas pela Legislação já anteriormente referida, as aquisições de bens efetuadas pelo contribuinte referentes a Peças/Manutenção de máquinas, equipamentos e veículos não atendem ao critério para caracterização como Insumos, **uma vez que não trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem** (bens esses que efetivamente compõem ou se agregam ao bem final produzido ou fabricado), também não se enquadram na hipótese de serem bens que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Como se percebe, o sujeito passivo apresentou planilhas para demonstrar as aquisições a título de peças para manutenção, tendo indicado, no campo “descrição”, que referidas compras seriam classificadas como “peças para manutenção”.

Em face de tal resposta, a autoridade tributária afastou os créditos decorrentes de despesas com peças de manutenção por entender que referidos gastos não poderiam ser enquadrados no conceito de insumos nem representariam bens que sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação: ou seja, o despacho decisório traz dois fundamentos à glosa.

Analizando o acórdão de primeira instância, pode-se extrair o seguinte fundamento para a manutenção da glosa ora analisada (destaquei partes):

Pois bem , analisando-se as planilhas de fls. 3012/3214 (do processo administrativo nº 10183.720761/2013-67), vê-se que nelas estão relacionadas várias aquisições de peças nos meses de janeiro a setembro de 2008 nos seguintes valores totais:

(...)

Apesar da alegação apresentada no sentido de que tais aquisições comporiam o custo da atividade e que corresponderiam a despesas essenciais ao processo produtivo, **como não**

**há nos autos comprovação efetiva de que tais peças, que seriam destinadas à manutenção, estejam de fato vinculadas a máquinas e equipamentos utilizados diretamente na atividade geradora de produtos destinados à venda, não há como considerar que tais aquisições correspondam, de fato, a insumos utilizados pela contribuinte no seu processo produtivo. Por esse mesmo motivo, não há como considerar o que consta da Solução de Consulta referida e tampouco há como considerar que os fretes vinculados a tais operações sejam levados em conta na apuração de créditos em favor da contribuinte.**

De fato, ainda que a contribuinte discorde dessa interpretação, a legislação é clara sobre o que deve ser considerado insumo e, por consequência, sobre o que pode e o que não pode gerar créditos ou descontos para fins de apuração da contribuição devida. Peças adquiridas sem vinculação a veículos, máquinas ou equipamentos (não sujeitos à escrituração no ativo imobilizado) voltados à produção de bens, não podem ser consideradas insumos e, consequentemente, não podem ser consideradas como geradoras de créditos para fins de desconto da contribuição devida.

Em suma, mantém-se a glosa dos créditos relativos à aquisição de peças/manutenção no período analisado.

Da leitura dos excertos transcritos, depreende-se que o colegiado de primeira instância sustentou a glosa fiscal por entender, em síntese, que o sujeito passivo não demonstrou nos autos que as peças de manutenção seriam aplicadas a máquinas e equipamentos da atividade produtiva da empresa, ou seja, não comprovou a natureza de insumos das referidas peças.

Em sede de manifestação de inconformidade e em recurso voluntário, o sujeito passivo contesta a glosa sobre peças de manutenção, sustentando, em essência, que a autoridade administrativa adotou um conceito de insumos restritivo e equivocado. Em seus recursos, o sujeito passivo tece elaborada consideração sobre o conceito de insumos e sustenta que, por serem indispensáveis a sua atividade, deve ser assegurado o crédito de PIS/COFINS sobre as aquisições de peças/manutenção, bem como sobre o custo de fretes vinculados a tais aquisições.

Observe-se que, apesar de a decisão recorrida ter destacado, como fundamento para a manutenção da glosa, a falta de comprovação da real natureza das peças de manutenção adquiridas, em especial de seu emprego em máquinas e equipamentos vinculados diretamente ao processo produtivo da empresa, o sujeito passivo se restringe a repetir, em sede de recurso voluntário, os argumentos suscitados na manifestação de inconformidade, eximindo-se de rebater, com argumentos e provas específicas, as conclusões do colegiado *a quo*. Com efeito, cotejando os autos, constata-se que não há qualquer contestação individualizada, em sede recursal, na qual o sujeito passivo demonstre, para cada peça adquirida, qual seu uso específico, determinando, por exemplo, as características das máquinas/equipamentos objetos de manutenção, sua relevância, essencialidade e emprego na atividade-fim da empresa.

Sublinhe-se que não basta tecer considerações quanto ao correto conceito de insumos. É necessário que o sujeito passivo demonstre, com documentos probatórios suficientes e de forma analítica e individualizada, que cada aquisição vinculada aos créditos postulados se caracteriza, de fato, como insumo.

Há que se lembrar que, em processos que envolvem restituição, resarcimento ou compensação de créditos tributários, é ponto incontrovertido que o ônus da prova **recai sobre o sujeito passivo**. Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da natureza, certeza e liquidez dos créditos postulados.

Pelas razões acima expostas, não vejo como prosperar o pedido da recorrente, devendo permanecer incólume a decisão recorrida.

\*\*\*

No tocante às glosas de créditos relativos às **despesas com combustíveis e lubrificantes**, a Informação Fiscal traz os seguintes fundamentos (grifei partes):

36. Em relação aos créditos apurados referentes a aquisições de “Combustíveis” são efetuadas as considerações a seguir.
37. Em resposta à Intimação efetuada, o contribuinte apresentou planilhas (fls. 2814 a 2819 e 2870 a 2991) com os valores referentes às aquisições de combustíveis por ele efetuadas.
38. O contribuinte também foi intimado a detalhar a utilização dos combustíveis e lubrificantes por ele informados nas planilhas (fls. 2820 a 2825), da utilização desses no processo produtivo.
39. Em resposta à solicitação efetuada, o contribuinte apresentou planilha (fls. 3503 a 3663) descrevendo a utilização, no processo produtivo, dos itens declarados como Bens Utilizados como Insumo (2814 a 2819 e 2870 a 2991), incluindo nesse detalhamento estava a utilização dos combustíveis e lubrificantes durante o período aqui analisado.
40. Segundo as informações prestadas pelo contribuinte, os combustíveis e lubrificantes são utilizados nos maquinários, implementos e veículos agrícolas, utilizados no processo produtivo.
41. Entretanto, observa-se que alguns veículos, tais como: caminhão, automóvel, reboque e ônibus, tiveram seus encargos de depreciação glosados, por não serem considerados agentes diretos no processo produtivo (fl. 3302).
42. Como se sabe, tais veículos utilizam como combustível álcool e a gasolina, e a planilha apresentada pelo contribuinte (fls. 3503 a 3663) não deixa claro em quais maquinários, veículos ou implementos agrícolas esses combustíveis (álcool e gasolina) são aplicados, nem o percentual de utilização dos mesmos no processo produtivo.
43. Não sendo possível, assim, se determinar o valor correspondente às aquisições referentes à atividade que permite a apuração de créditos. Devido a isso, o valor total das aquisições do combustível Álcool e Gasolina será considerado consumido em atividades que não geram direito a crédito e terão seus valores glosados em sua totalidade (fls. 3721 a 3730).

Como se percebe, a autoridade fiscal intimou o sujeito passivo a apresentar descrição detalhada da utilização de combustíveis e lubrificantes em seu processo produtivo. Como resposta, o sujeito passivo explicou que aqueles itens eram utilizados nos maquinários, implementos agrícolas e veículos utilizados na atividade produtiva. No entanto, como apontou a fiscalização, parte dos veículos foram desconsiderados como sendo aplicados diretamente no processo produtivo.

Como consequência, seria necessário, na ótica da fiscalização, que o sujeito passivo discriminasse em quais veículos, máquinas e implementos seriam utilizados os combustíveis, determinando o percentual e os valores de aplicação de tais aquisições na atividade produtiva da empresa. Em face da ausência de discriminação, a fiscalização entendeu por glosar a totalidade do crédito pleiteado.

Em sua manifestação, o sujeito passivo contestou a glosa, salientando que os combustíveis (álcool e gasolina) são utilizados em atividades de apoio, suporte e monitoramento da produção. Sustentou, ainda, que, segundo o inciso II do art. 3º das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, combustíveis e lubrificantes podem gerar créditos de PIS/COFINS ainda que não sejam empregados diretamente no processo produtivo, tendo então reafirmado seu entendimento quanto ao conceito de insumos: seria um conceito amplo, ligado à imprescindibilidade dos bens para o desenvolvimento, direto ou indireto, da atividade econômica da empresa.

Nesse contexto, o sujeito postulou pelo reconhecimento dos créditos relacionados às despesas com combustíveis (álcool e gasolina) – e do frete de sua aquisição - utilizados nos veículos que dão apoio à produção na lavoura. Em suas palavras:

(...), não seria possível a produção agrícola se não houvessem (sic) as atividades de suporte e apoio, que são desenvolvidas com a utilização de veículos que, por óbvio, precisam de combustível para funcionar.

Assim, infere-se que o álcool e a gasolina comum, utilizados pela Contribuinte no caso em apreço, são indispesáveis à produção agrícola, na medida em que são utilizados para serviços de apoio e manutenção ao cultivo das culturas que pratica, serviços esses também considerados indispesáveis, o que autoriza a utilização do crédito ora pretendido.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* assim se pronunciou:

(...)

No que diz respeito ao alcance da expressão “inclusive combustíveis e lubrificantes” referida no inc. II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não há como assistir razão à contribuinte.

O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(Grifou-se)

Como se vê, ainda que não seja essa a interpretação da contribuinte, está claro que combustíveis e lubrificantes podem gerar créditos no regime de não-cumulatividade e podem ser considerados insumos, mas somente se empregados no processo de produção, ou seja, somente se restar comprovada a sua utilização ou o seu consumo no processo produtivo da empresa.

A contribuinte até informa que os combustíveis e lubrificantes mencionados teriam sido utilizados em maquinários, implementos e veículos utilizados no processo produtivo, sendo “indispesáveis à produção agrícola, na medida em que são utilizados para serviços de apoio e manutenção ao cultivo das culturas que pratica, serviços esses também considerados indispesáveis,” contudo a documentação acostada não permite identificar, com segurança, para qual veículo, máquina ou implemento agrícola tais combustíveis e lubrificantes foram vinculados. Em assim sendo, há que se manter o entendimento contido no despacho decisório e, consequentemente, a glosa efetuada.

Da leitura dos excertos transcritos, depreende-se que a glosa dos créditos com combustíveis foi mantida pelo fato de o sujeito passivo não ter demonstrado, com documentação suficiente, seu efetivo emprego em máquinas, veículos e implementos ligados à produção.

Em seu recurso voluntário, o sujeito passivo não rebate, de forma específica, as conclusões e fundamentos consignados no aresto recorrido, restringindo-se a reproduzir as alegações tecidas em manifestação de inconformidade.

Nesse ponto, penso que caberia ao sujeito passivo contestar o aresto recorrido, demonstrando, analiticamente, com documentos suficientes e necessários, a extensão e a

natureza dos gastos com combustíveis e sua utilização em máquinas, veículos e implementos que efetivamente fazem parte do processo produtivo.

Como já assinalado, não basta que o sujeito passivo sustente, em tese ou teoricamente, a subsunção de certos gastos ao conceito de insumos. É necessário que o sujeito passivo comprove, com documentos probatórios suficientes, de forma analítica e individualizada, que cada aquisição vinculada aos créditos postulados se caracteriza, no caso concreto, como insumo.

No caso dos autos, sublinhe-se que o sujeito passivo foi intimado, durante o procedimento fiscal, a detalhar a utilização, no processo produtivo, dos combustíveis e lubrificantes. Além disso, a Informação Fiscal que embasou o despacho decisório e a própria decisão recorrida fundamentaram a glossa de créditos no fato de que não foi apresentada documentação suficiente para *"identificar, com segurança, para qual veículo, máquina ou implemento agrícola tais combustíveis e lubrificantes foram vinculados"*.

Nesse cenário, não tendo o sujeito passivo apresentado elementos documentais suficientes para comprovar a natureza e a extensão dos gastos com combustíveis, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida.

\*\*\*

Quanto aos **créditos relacionados a serviços utilizados para a manutenção de máquinas e equipamentos**, a Informação Fiscal apresenta os seguintes fundamentos para a glossa realizada (destaquei partes):

76. Nas planilhas apresentadas pelo contribuinte (fls. 2814 a 2819 e 2870 a 2991), ele informa como serviços utilizados como insumo alguns serviços especificados como **"Manutenção maq. Equip."** **verifica-se, pela própria descrição, que se trata de Serviços de Manutenção relacionados às máquinas e equipamentos do contribuinte.**

77. Todas essas aquisições de Serviços de Manutenção serão consideradas a partir de agora com a denominação genérica de **"Serviços de Manutenção"**.

78. Conforme as diretrizes estabelecidas pela Legislação já anteriormente referida, as aquisições efetuadas pelo contribuinte referentes a **"Serviços de Manutenção"** de máquinas e equipamentos não atendem ao critério para caracterização como Insumos, uma vez que não se trata de serviços efetivamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. **Como a própria classificação adotada pelo contribuinte indica se tratam de serviços realizados em máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção e não nos produtos produzidos pelo contribuinte.**

79. Pelo exposto acima, os valores referentes ao grupo **"Serviços de Manutenção"** (fls. 3245 a 3269) serão objeto de glossa.

Depreende-se, da leitura dos trechos reproduzidos, que o fundamento da glossa fiscal foi, essencialmente, de natureza conceitual, qual seja: serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo não podem ser considerados insumos pois não são aplicados ou consumidos no produto em si – mas no sistema produtivo.

Nesse caso, entendo que a glossa deve ser afastada, uma vez que seu pressuposto é equivocado, partindo de um conceito de insumos alheio àquele adotado neste voto. Com efeito, para que uma despesa seja considerada insumo, há que se verificar sua relevância e essencialidade para o processo produtivo e não seu desgaste direto ao produto em fabricação.

Nesse ponto, não vejo como afastar o aproveitamento de créditos de despesas relacionadas aos serviços de manutenção nas máquinas e equipamentos destinados à produção – sublinhe-se, a propósito, que não há, no despacho decisório, controvérsia acerca do emprego das máquinas e equipamentos na produção da recorrente -, fundamentais, por óbvio, ao funcionamento adequado de todo maquinário e, consequentemente, de toda a produção.

Comparando a decisão recorrida à Informação Fiscal, observa-se que aquela decisão traz fundamento adicional para a manutenção da glosa ora analisada:

A legislação é clara quando dispõe sobre o direito ao desconto de créditos calculados em relação a serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A legislação de regência também é clara quando estabelece o conceito do que seja insumo (para tanto, basta ver as considerações precedentes contidas no presente voto).

Apesar de a contribuinte afirmar que tais serviços teriam sido prestados em máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção, consultando-se as planilhas de fls. 2814 a 2819 e 2870 a 2991 do processo administrativo nº 10183.720761/2013-67 **é possível constatar que além da manutenção de máquinas e equipamentos também foram listados vários pagamentos de fretes sobre compras efetuadas.** A questão, no entanto, é que não há, nos autos, qualquer prova de que tais serviços efetivamente correspondam a insumos, consoante conceito já firmado no presente voto. Nesse contexto, mantém-se as glosas efetuadas.

Ao meu ver, a decisão recorrida acaba por misturar, por assim dizer, em sua análise, tópicos independentes, tratados, de forma individualizada, pela Informação Fiscal: créditos sobre serviços de manutenção – itens 76 a 79 – e sobre fretes – itens 60 a 75.

No que tange aos gastos relativos a **serviços com manutenção de máquinas e equipamentos**, entendo que devem gerar créditos das contribuições não-cumulativas – excluindo-se, naturalmente, de tais dispêndios, gastos com fretes, os quais são objeto de tópico próprio.

\*\*\*

No que tange às glosas de **créditos com fretes no transporte de insumos adquiridos com alíquota zero** de PIS/COFINS – adubos, fertilizantes, corretivos e sementes –, apesar dos substanciais argumentos trazidos pelo sujeito passivo, entendo que deve prevalecer a decisão recorrida.

Com relação a tal questão, penso que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado como parte do custo de aquisição do próprio insumo. Nesse contexto, se o insumo não for tributado, não há que se falar em crédito decorrente do frete: o cálculo do crédito se faz pela incidência da contribuição sobre o custo do insumo – que, eventualmente, inclui o custo do frete –, de maneira que se a alíquota de incidência é zero, não há qualquer crédito a ser apurado.

Tal matéria já foi enfrentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo o Acórdão nº. 9303-005.156, julgado na sessão de 17/05/2017, firmado o entendimento de que os dispêndios com transporte de insumos tributados à alíquota zero não ensejam o creditamento das contribuições não-cumulativas, conforme as razões consignadas no voto vencedor do Cons. Andrada Márcio Canuto, cujos fundamentos adoto como razões de decidir, como faculta o art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agraga ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos: (...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). (...)

Tal orientação consta no ajuda do preenchimento da DACON, conforme destacou a auditora fiscal na sua informação fiscal que a seguir se transcreve:

“O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos sendo essa a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não como serviços utilizados como insumos e tal orientação inclusive consta do Ajuda do Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.

#### AJUDA DO DACON – INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%

Linha 06A/01 – Bens para Revenda Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens ou mercadorias para revenda.

Atenção:

- 1) ...
- 2) ...

3) Integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador.

Linha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. (...)

3) Integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”.

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço.

Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução. (...)

Assim, devem ser mantidas as glosas sobre fretes de insumos tributados à alíquota zero.

\*\*\*

No tocante às glosas de créditos relacionados às despesas com armazenagem e frete nas operações de vendas, extraem-se os seguintes fundamentos da Informação Fiscal:

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

92. A seguir serão efetuadas as considerações relacionadas aos créditos pleiteados pelo contribuinte referentes a “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”.

93. O contribuinte apresentou planilhas com os itens por ele considerados como insumos no ano 2008 (fls. 2814 a 2819 e 2870 a 2991).

94. O contribuinte informou no Demonstrativo apresentado valores referentes a “RECEP./ ARMAZ. E EMBARQUE” (fl. 3.298).

95. Verifica-se que em determinados meses (janeiro a junho e setembro) ocorreram divergências entre os valores informados nos DACONs e os valores que constam da planilha com as Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda entregue pelo contribuinte (fls. 2814 a 2819 e 2870 a 2991), conforme tabela abaixo.

2008	valor Dacon	valor planilha
jan	<b>6.007.920,97</b>	<b>2.059.445,75</b>
fev	<b>189.802,03</b>	<b>120.332,78</b>
mar	<b>85.401,41</b>	<b>23.801,41</b>
abr	<b>256.020,66</b>	<b>1.302,42</b>
mai	<b>1.413.067,67</b>	<b>2.108.201,59</b>
jun	<b>205.827,59</b>	<b>618.486,78</b>
jul	<b>43.872,60</b>	<b>43.872,60</b>
ago	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
set	<b>58.488,00</b>	<b>0,00</b>

96. Regulamentando o disposto no artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a Instrução Normativa SRF n. 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF n. 404, de 12 de março de 2004, definiram o conceito de insumo. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis n. 10.637/2002 e n.10.833/2003, assim dispuseram:

(...)

97. **Citamos ainda o inciso IX do artigo 3º da lei 10.833/2003 e o artigo 15 da mesma lei, que determinam que o frete e a armazenagem dão direito a crédito tanto para o PIS quanto para a COFINS, porém, tal previsão não é feita para taxa de embarque.**

(...)

**98. Conforme a Legislação acima citada, não há previsão legal para a apuração de créditos referentes a despesas com “Embarque”.**

99. Não é permitido que a autoridade administrativa amplie o direito a crédito para outras hipóteses não previstas na Legislação.

100. **Diante do exposto, os valores informados pelo contribuinte que não especifiquem a que item o crédito se refere (recepção, armazenamento ou embarque), serão objetos de glosa (fls. 3.299 a 3.301).**

101. Seguem abaixo tabelas mensais com os valores referentes a “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” que foram aceitos após o processo de análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte (Dacon) no período de janeiro a setembro. Lembrando que o valor do crédito aceito está limitado ao crédito pedido na Dacon.

Da leitura dos excertos, depreende-se que a autoridade fiscal glosou parte dos créditos relacionados às despesas de armazenagem por encontrar divergências entre os valores informados no Dacon e aqueles indicados nas planilhas apresentadas pelo sujeito passivo. Além disso, a fiscalização afastou o aproveitamento de créditos vinculados **a despesas com embarque**, uma vez que não haveria previsão legal autorizando referidos créditos, e glosou aqueles créditos não identificados pelo sujeito passivo - sem especificação se seriam relacionados a recepção, armazenagem ou embarque.

Em sua manifestação de inconformidade, o sujeito passivo contestou as conclusões da fiscalização, tendo assim se pronunciado:

Todavia este argumento não procede, pois a soma dos valores constantes nas planilhas apresentadas a fiscalização correspondem aos valores de despesas de fretes e armazenagens informados na Dacon.

Ocorre que, equivocadamente o agente fiscal na análise do direito creditório desta rubrica, **considerou de forma parcial, apenas as informações contidas nas planilhas constantes nas folhas 2814/2819 e 2870/2991 do processo 10183.720.762/2013-67, ignorando a apresentação efetuada pela contribuinte, das informações relativas as despesas de fretes contratados constantes nas folhas 2992 a 3008 deste mesmo processo.**

Assim, evidenciado o equívoco, a posição da fiscalização merece ser revista para que

também sejam consideradas na apuração dos créditos, as despesas relativas aos fretes contratados, informadas pela contribuinte nas planilhas constantes nas folhas 2992 a 3008 do processo 10183.720.762/2013-67.

### 3.3.1 – Despesas Com Embarque

Ainda relativo a este tópico, entendeu o agente fiscal, que parte das despesas de armazenagens e fretes sobre vendas, consideradas pela contribuinte, não fariam jus ao crédito, sob o argumento de não haveria previsão legal para a apuração de créditos sobre despesas com “Embarque”.

**Ocorre que as despesas com “Embarque” da mercadoria, estão diretamente relacionadas com as despesas de armazenagem e frete na operação de venda descritas no IX do art. 3º da lei 10.833/2003, uma vez que estas despesas (suportadas pela contribuinte) correspondem a última e essencial etapa para a exportação, pois decorrem do embarque da mercadoria no navio que levará a mercadoria vendida para fora do País.**

Portanto, não poderia o agente fiscal mais uma vez, em sua interpretação restritiva, da mesma forma que restritivamente interpretou o conceito de insumo, entender que não haveria previsão legal para a realização de créditos sobre estas despesas.

Assim requer a contribuinte a manutenção na totalidade dos créditos por ela apurados sobre as despesas de Embarque, Armazenagem, Fretes na operação de venda de mercadorias, eis que pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no País e em conformidade com legislação pertinente.

Apreciando a manifestação de inconformidade, o colegiado de primeira instância trouxe o seguinte entendimento (destaquei partes):

Analizando-se as planilhas de fls. 2992 a 3008 (do processo n.º 10183.720761/2013-67) vê-se que elas contêm informações sobre fretes que teriam sido subcontratados e que somariam R\$ 340.669,94, R\$ 1.557.376,54 e R\$ 502.782,65, nos meses de abril, maio e junho de 2008 (conforme resumo de fl. 3007 do processo n.º 10183.720761/2013-67), ou seja, se esses valores fossem considerados, a diferença em relação à informação contida no Dacon seria ainda maior que a que já foi apurada no procedimento fiscal. Por esse motivo, e principalmente pelo fato de não haver prova, nos autos, de que tais fretes tenham sido de fato subcontratados e correspondam a fretes sobre vendas de produtos da empresa, mantém-se as glosas correspondentes.

Quanto às despesas com armazenagem, ressalte-se que somente geram créditos não cumulativos se estiverem efetivamente vinculadas às operações de venda.

Quanto às despesas com embarque (referidas no subitem 3.3.1 de sua manifestação) a contribuinte esclarece que o argumento de falta de previsão legal não procede, já que tais despesas estão diretamente relacionadas com as despesas de armazenagem e frete na operação de venda descritas no inc. IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2002, já que estas despesas teriam sido suportadas pela contribuinte e correspondem à última e essencial etapa para a exportação, “pois decorrem do embarque da mercadoria no navio que levará a mercadoria vendida para fora do País.” Requer, em decorrência, a manutenção dos créditos respectivos.

Ainda que exista previsão para o cálculo de créditos decorrentes da não cumulatividade em face da comprovada existência de despesas de armazenagem de mercadorias e pagamento de fretes nas operações de venda (quando o ônus é suportado pelo vendedor), não se pode considerar que despesas com o embarque dessas mercadorias assim também sejam consideradas, por total falta de previsão legal.

O fato de tais despesas serem inerentes ao processo de venda, até autoriza sua consideração como despesa da atividade mas não como um valor passível de servir de base de cálculo para gerar créditos de PIS ou de Cofins no sistema da não cumulatividade, salvo, é claro, se houvesse previsão legal para tanto, o que não é o caso. Assim sendo, mantém-se a glosa respectiva.

Compulsando os excertos transcritos, observa-se que a decisão recorrida afastou o pleito da recorrente sob dois fundamentos: (i) os créditos expressos nas planilhas apresentadas pela recorrente discrepam do DACON, não tendo sido apresentadas provas de que os supostos fretes “*tenham sido de fato subcontratados e correspondam a fretes sobre vendas de produtos da*

*empresa*”, e (ii) as despesas com embarque não são passíveis de creditamento, por ausência de previsão legal.

Com relação às divergências entre DACON e planilhas, pode-se observar que, em sede de recurso voluntário, o sujeito passivo não trouxe qualquer contestação específica às conclusões da decisão recorrida nem tampouco instruiu o processo com elementos que pudessem dirimir as discrepâncias nos valores de créditos informados, devendo, assim, ser mantido intocado o aresto vergastado e o despacho decisório, no tocante às glosas em decorrência das divergências nas informações do contribuinte.

Com relação ao segundo fundamento, entendo que a decisão recorrida se orientou de forma acertada ao rechaçar o creditamento das despesas com embarque, uma vez que não há previsão legal para tanto.

Nesse ponto, saliente-se que os gastos de embarque de mercadorias, embora possam se mostrar essenciais às operações de venda e, de maneira mais ampla, à atividade econômica da empresa, não podem ser considerados insumos no âmbito da não-cumulatividade do PIS/COFINS, uma vez que representam despesas incorridas após o processo produtivo, não guardando a necessária relação de pertinência com a produção.

Ademais, há que se ressaltar que os citados gastos com embarque não podem ser confundidos com os gastos com armazenagem – sob qualquer perspectiva de interpretação, não há como identificar embarque como armazenagem -, correspondem, evidentemente, a categorias distintas, resultando daí tratamentos jurídicos distintos no que concerne à possibilidade de crédito de PIS/COFINS.

Em síntese: enquanto despesas com armazenagem (e frete) podem, sob certas condições, gerar direito ao crédito de PIS/COFINS, por expressa previsão legal, os gastos com serviços de embarque não dão direito a crédito, uma vez que 1) não representam insumos e 2) não há norma tributária prevendo seu creditamento (são embarque, não armazenagem!).

Em face de tais considerações, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida.

\*\*\*

Com relação aos créditos de encargos de depreciação, a Informação Fiscal traz os seguintes fundamentos para a glosa realizada (destaquei partes):

Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

103. Em resposta às Intimações efetuadas, o contribuinte apresentou planilhas referentes ao período de Janeiro a Setembro do ano de 2008 informando os bens de seu Ativo Imobilizado que foram considerados para a apuração dos créditos relacionados a despesas de Depreciação (fls. 3009 a 3011).

104. O contribuinte também foi intimado a apresentar cópias de Notas Fiscais referentes à aquisições de itens do Ativo Imobilizado que originaram créditos relacionados com as despesas de depreciação, para todos os ativos de valor superior a R\$50.000,00 (fls. 2820 a 2825).

105. A partir da análise das planilhas apresentadas (fls. 3009 a 3011), os itens que constam das planilhas entregues foram classificados em diferentes GRUPOS tomando por base as informações prestadas pelo contribuinte, conforme relação a seguir (em que constam itens exemplificativos).

#### RELAÇÃO DOS GRUPOS

1 – INFORMATICA: Nobreak

2 – INSTALACOES ELETRICAS: Rede Elétrica, Transformador, etc.

3 – MAQ. E IMPLEMENTODS AGRICOLAS:Colheitadeira, Plantadeira, etc

4 - MAQ. EQUIP. (SILOS/ARMAZ):Balança Rodoviária, Sistema Termometria Armazenamento, etc

5 – MAQUINAS E EQUIPAMENTOS: Trator, Medidor Temperatura, etc

6 – PREDIOS E BENFEITORIAS: Residencia, Refeitório, Cantina Industrial, etc

7 - RADIOPROGRAMAÇÃO: Receptor GPS, GPS - EQUIPAMENTO DE RADIONAVEGAÇÃO, etc.

8 - SERVICO: Mão de Obra Instalação Caçamba

9 - SERVICO INSTAL. ELETRICA: Mão de Obra Serviço de Instalação Rede Elétrica

10 - VEÍCULOS: Automóveis, Carreta, Caminhões, etc.

OBS: cabe destacar que itens como Tratores, Roçadeira e demais implementos agrícolas estão classificados no grupo “Máquinas e Equipamentos”.

106. Inicialmente, cabe informar que os valores informados pelo contribuinte nas planilhas estão compatíveis com os valores que constam nos DACONs entregues, existindo pequenas diferenças de valores que não serão levadas em conta. Sendo que, por isso, para a determinação dos créditos será utilizada como base inicial de cálculo os valores que constam nas planilhas. E nas planilhas a serem citadas a seguir o termo “BC Dacon (Base de Cálculo Dacon)” e a base de cálculo obtida a partir das planilhas podem ser entendidos como idênticos.

107. A apuração dos créditos de PIS e COFINS relacionados aos encargos de Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado se encontra regida pelo artigo 3º, incisos VI e VII, da Lei nº 10.833/2003, que determina que o contribuinte pode apurar créditos referentes aos encargos de Depreciação relacionados a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado que sejam utilizados na produção de bens destinados à venda, bem como, também dão direito a crédito os encargos de Depreciação relacionados a edificações e benfeitorias em imóveis próprios.

(...)

**108.** Tendo em vista as diretrizes estabelecidas pela legislação de regência da matéria indicada acima, foram objeto de glossa os créditos referentes à totalidade dos itens classificados nos grupos “RADIOPROGRAMAÇÃO” e “INFORMÁTICA”, e parte dos itens dos grupos “VEÍCULOS” e “PRÉDIOS E BENFEITORIAS”, uma vez que esses bens não atendem o requisito previsto na legislação, qual seja, de estarem vinculados ao processo produtivo. Não sendo permitido que a autoridade administrativa amplie o direito a crédito para outros bens do Ativo Imobilizado que não se enquadrem no conceito determinado em lei.

**109.** Os itens do grupo “RADIOPROGRAMAÇÃO”, que permite maior eficiência na produção, foram considerados como itens que não se referem à produção propriamente dita, não gerando, portanto, direito a crédito.

**110.** Os itens do grupo “INFORMÁTICA”, por não estarem vinculados ao processo produtivo, foram objeto de glossa.

**111.** Os itens do grupo “VEÍCULOS” glosados são composto de caminhão, ônibus e automóveis, por serem utilizados para transporte de pessoas e insumos, foram considerados itens que não geram direito a crédito por não atenderem o requisito previsto em lei de serem utilizados na produção de bens destinados à venda.

**112.** Cabe destacar novamente o comando estabelecido pela Lei nº 10.833/2003 que estabelece o direito a crédito referente a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda; não podendo a autoridade administrativa ampliar esse direito a crédito para outras hipóteses não previstas em lei; na situação específica em análise, suposto direito a crédito que se refere a veículos utilizados no transporte de pessoas e insumos.

**113.** Em relação ao grupo de bens classificados como “PRÉDIOS E BENFEITORIAS” foram objeto de glossa os créditos referentes aos encargos de Depreciação dos itens informados como Residências e como Alojamentos, uma vez que tais itens não são utilizados na produção de bens destinados à venda.

**114.** Em relação à parte dos bens classificados nos grupos “MAQ. E IMPLEMENTOS AGRICOLAS”, e “MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS” que, a princípio, dão direito a crédito, cabem também as considerações a seguir.

**115.** Conforme citado anteriormente, o contribuinte foi intimado a apresentar, por amostragem, cópias de Notas Fiscais de aquisição de bens em relação aos quais ele se creditou de valores referentes aos encargos de Depreciação. A partir da análise das Notas Fiscais apresentadas verificou-se que o contribuinte adquiriu bens que pertenciam ao Ativo Imobilizado das empresas vendedoras, o que pode ser constatado porque as Notas Fiscais de venda (fls. 3364 a 3365) apresentam o CFOP 5.551 – Venda de bem do ativo imobilizado (aplicação: classificam-se neste código as vendas de bens integrantes do ativo imobilizado do estabelecimento).

**116.** Uma vez que o Ativo Imobilizado é composto por bens utilizados nas atividades de uma empresa, pode-se concluir que os bens vendidos ao contribuinte

eram bens utilizados nas atividades produtivas das empresas vendedoras, se tratando, portanto, de bens usados.

(...)

117. A Lei n.º 10.833/2003 estabelece que as receitas não-operacionais decorrentes da venda do ativo permanente não estão sujeitas ao PIS/COFINS não cumulativos, estabelecendo também a mesma Lei n.º 10.833/2003 que o direito ao crédito está condicionado à incidência do PIS/COFINS na etapa anterior. Portanto, a operação de venda dos bens adquiridos pelo contribuinte que anteriormente pertenciam ao Ativo Imobilizado das empresas vendedoras não é sujeita ao PIS/COFINS e, logo, não há direito a crédito por parte da empresa compradora em relação aos encargos de Depreciação referentes a esses bens adquiridos.

(...)

118. Baseada nos dispositivos legais acima, a Instrução Normativa SRF n.º 457, de 18 de outubro de 2004, vedou expressamente a possibilidade de crédito sobre a aquisição de bens usados.

(...)

119. Pelo exposto acima, serão objeto de glosa os créditos informados pelo contribuinte referentes aos encargos de Depreciação apurados em relação aos bens que pertenciam ao Ativo Imobilizado das empresas vendedoras (Notas Fiscais com CFOP 5.551), ou seja, se tratam de bens usados (fls. 3364 e 3365).

120. Cabe ressaltar também, que a partir da análise das Notas Fiscais apresentadas, verificou-se que o contribuinte adquiriu bens oriundos de doação (fl. 3366) apresentam o CFOP 6.910 – Remessa em bonificação, doação ou brinde - Classificam-se neste código as remessas de mercadorias a título de bonificação, doação ou brinde.

121. Conforme o previsto no artigo 1º da Lei 10.637/02 e no artigo 1º da Lei 10.833/03, o fato gerador do PIS e da COFINS é a receita auferida pela pessoa jurídica. Sendo a doação, operação sem geração de receita, não há que se falar em tributação do PIS e da COFINS. (...)

122. Portanto, bens oriundos de doação (fl. 3366) que apresentam o CFOP 6.910, será objeto de glosa.

123. Ainda sobre a Depreciação, a intimação 0247/13-SEORT/DRFCUIABÁ/MT, em seu item “e”, requisitou as Notas Fiscais de aquisição dos bens do ativo imobilizado com valor de aquisição superior a R\$50.000,00 que deram origem ao suposto crédito de depreciação (fls. 2820 a 2825).

124. Todavia, alguns itens com valor superior a R\$50.000,00 relacionados na planilha de Depreciação apresentada pelo contribuinte (fls. 3009 a 3011) não tiveram suas Notas Fiscais apresentadas pelo contribuinte (fl. 3443). Tais itens serão objeto de glosa por não haver tido seu suposto crédito comprovado pelo contribuinte.

125. Nas folhas 3444 a 3447, é apresentada uma planilha com todos os itens aceitos que deram origem ao crédito de Depreciação solicitado pelo contribuinte.

Tabela – Créditos de encargo de Depreciação Aceitos – Janeiro a Setembro de 2008

	BC DA CON	GLOSAS	VALOR ACEITO
Janeiro	202.965,20	64.615,78	138.349,42
Fevereiro	203.077,33	58.662,11	146.415,24
Março	203.989,50	58.802,73	147.186,78
Abri	206.455,23	58.803,14	147.652,09
Maio	204.906,63	58.803,43	146.103,22
Junho	206.459,94	58.804,03	147.655,87
Julho	206.762,53	58.802,66	147.959,87
Agosto	192.378,99	58.803,34	133.573,63
Setembro	183.382,19	57.856,19	125.526,00

126. Cabe destacar que nas fls. 3302, 3364, 3365, 3366 e 3443 constam as indicações item a item de todas as glosas efetuadas referentes ao período de janeiro a setembro de 2008.

Como se percebe dos excertos reproduzidos, as glosas atinentes a encargos de depreciação foram diversas, podendo ser assim resumidas: (i) glosas de créditos referentes à totalidade de itens classificados nos grupos “radiocomunicação” e “informática”; (ii) glosa de créditos de parte dos itens classificados nos grupos “veículos” e “prédios e benfeitorias”; (iii)

glosa de créditos de parte de bens classificados nos grupos “MAQ. E IMPLEMENTOS AGRICOLAS” e “MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS”; (iv) glosa de créditos de bens oriundos de doação; (v) glosa de créditos relativos aos encargos de depreciação de itens de valor superior a R\$ 50.000,00, cujas notas fiscais não foram apresentadas pelo sujeito passivo.

No caso das glosas relativas ao grupo “radiocomunicação”, a autoridade administrativa, apesar de admitir que os gastos ali representados permitem “*maior eficiência na produção*”, não corresponderiam à produção propriamente dita, não gerando, assim, direito aos créditos da não-cumulatividade. Já com relação aos itens do grupo “informática”, a conclusão da fiscalização é que eles não estão vinculados ao processo produtivo.

As glosas de parte dos créditos vinculados a encargos de depreciação com veículos se deram, essencialmente, pelo fato de que os veículos (caminhão, ônibus e automóveis) seriam utilizados para transporte de pessoas e insumos, tendo sido considerados, desse modo, como “*itens que não geram direito a crédito por não atenderem o requisito previsto em lei de serem utilizados na produção de bens destinados à venda*”. Por sua vez, as glosas dos encargos de depreciação de parte dos bens classificados como “prédios e benfeitorias” se deram com relação aos itens informados como residência e alojamentos, os quais não seriam utilizados, na ótica da fiscalização, na produção de bens destinados à venda.

Com relação aos encargos de depreciação de parte dos bens classificados nos grupos “MAQ. E IMPLEMENTOS AGRICOLAS” e “MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS”, as glosas ocorreram porque referidos bens eram pertencentes ao ativo imobilizado de outras empresas, representando, assim, bens usados, cuja aquisição, pela recorrente, não gera direito a crédito de PIS/COFINS – não incide PIS/COFINS sobre a venda de bens do ativo imobilizado.

Na mesma linha, foram glosados os créditos decorrentes de bens que foram objeto de doação à recorrente – CFOP 6.910.

Por fim, as glosas sobre encargos de depreciação incidiram sobre bens de valor superior a R\$ 50.000,00, cujas notas fiscais não foram apresentadas pelo sujeito passivo, mesmo depois de intimação específica para tanto.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo contestou apenas as glosas dos encargos de depreciação vinculados aos veículos para transporte de insumos e funcionários, bens de radiocomunicação e informática – os quais seriam utilizados no georeferenciamento, devido à grande extensão das fazendas, aumentando a eficiência na produção - , prédios e benfeitorias de alojamentos e residências para os funcionários que cuidam da atividade produtiva da empresa.

Apreciando a manifestação, a decisão de primeira instância trouxe o seguinte entendimento:

Quanto às glosas correspondentes aos encargos de depreciação de bens lançados nos grupos de radiocomunicação e informática, apesar da argumentação desenvolvida pela contribuinte, não há como, atentando-se para o conceito de insumo já firmado no presente voto, considerar que possam estar vinculados ao processo produtivo. Em assim sendo, as glosas devem ser mantidas.

Já, quanto às glosas correspondentes aos encargos de depreciação vinculados ao grupo de veículos, vê-se que são relacionados aos caminhões, ônibus e automóveis utilizados para o transporte de pessoas e outros bens. Sendo assim, respeitando-se o conceito de insumo desenvolvido no presente voto, deve-se manter a glosa correspondente.

O mesmo ocorre com as glosas correspondentes aos encargos de depreciação vinculados aos “prédios e benfeitorias.” Isso porque, segundo a informação fiscal, e a própria contribuinte, tais edificações corresponderiam a residências e alojamentos, ou seja, a itens que, ao contrário do alegado, não têm relação direta com o processo produtivo. As

glosas devem, pois, ser mantidas.

**Com relação aos encargos de depreciação dos bens dos grupos de radiocomunicação e informática**, entendo que não há, nos autos, elementos de prova que possam elucidar, de forma suficiente e necessária, sua participação efetiva no processo produtivo. Nesse ponto, observe-se que, apesar das conclusões da decisão de primeira instância, em seu recurso voluntário, o sujeito passivo se limitou a repetir as alegações trazidas em manifestação de inconformidade, eximindo-se de apresentar contestação específica e de instruir o processo com elementos de prova que pudessem demonstrar a natureza dos bens vinculados aos grupos de radiocomunicação e informática.

**Com relação aos encargos de depreciação de veículos**, parece-me incontroverso o fato, tanto pela leitura da Informação Fiscal quanto da decisão recorrida, que houve glosa de encargos de depreciação de veículos empregados no transporte de insumos. **Nesse caso específico, entendo que devem ser reconhecidos os crédito de encargos de depreciação de veículos utilizados especificamente no transporte de insumos.**

Quanto as demais veículos, não há elementos suficientes para sua caracterização, em especial para elucidar se são utilizados, de fato, no contexto do processo produtivo da recorrente. Nesse ponto, caberia à recorrente ter trazido documentos comprobatórios da natureza de referidos veículos, comprovando, por exemplo, que se tratam de veículos utilizados para transporte de funcionários nos limites espaço-temporais da produção.

No que tange às glosas de encargos de depreciação vinculados a residências e alojamentos de funcionários, entendo correta a decisão recorrida. Ainda que, eventualmente, tais edificações possam ser importantes para a empresa, num contexto geral, não se configuram como imóveis utilizados propriamente na atividade produtiva, razão pela qual devem ser mantidas as glosas.

Diante do exposto, entendo que devem ser revertidas apenas as glosas atinentes aos encargos de depreciação de veículos utilizados no transporte de insumos.

\*\*\*

No tocante aos créditos relacionados a despesas diversas incorridas na aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, extraem-se, da Informação Fiscal, os seguintes fundamentos para o estorno:

Ajuste relacionado à Exportação de Mercadorias recebidas com Fim Específico de Exportação

150. Em relação às Exportações de Mercadorias recebidas com Fim Específico de Exportação efetuadas pelo contribuinte seguem as considerações a seguir.

151. A Legislação referente à matéria determina que no caso de Exportação de Mercadorias recebidas com Fim Específico de Exportação a empresa que efetua a operação de Exportação não tem o direito de apurar créditos referentes a essa operação. E, por consequência lógica, uma vez que é vedada a apuração desses créditos, os valores dos créditos eventualmente apurados devem ser objeto de estorno.

Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

( ... )

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

( ... )

§ 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.”(grifo nosso)

152. Em cumprimento ao disposto acima, o contribuinte informou nos Demonstrativos de Débitos (fl. 302) das contribuições do PIS e da COFINS o percentual de suas Exportações que se refere a Mercadorias recebidas com Fim Específico de Exportação.

153. O contribuinte informou nos Demonstrativos de Créditos (fl. 302) apresentados que os créditos a serem estornados se referem a Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda.

154. Porém, nos Demonstrativos de Créditos (fl. 302) apresentados, para o cálculo do valor a ser estornado o contribuinte multiplicou o percentual das Exportações referentes a Mercadorias recebidas com Fim Específico de Exportação por apenas parte do valor referente às Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda.

155. Uma vez que o contribuinte adotou o critério de rateio para indicar o percentual de suas Exportações que corresponde a Mercadorias recebidas com Fim Específico de Exportação, o correto é a multiplicação do percentual por ele informado pelo total do valor apurado referente às Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda.

156. Pelo o exposto, foi adotado o seguinte critério para o cálculo do valor a ser estornado da Base de Cálculo dos créditos aceitos:

I - Apurou-se o valor correspondente às Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda relacionadas às Exportações Totais do contribuinte através da aplicação do percentual das Exportações Totais em relação a soma das Receitas Tributadas no Mercado Interno, das Receitas Não Tributadas no Mercado Interno e das Receitas de Exportação (AxB), obtendo-se o valor que consta da linha C.

II – Em seguida aplicou-se o percentual das Exportações referentes a Mercadorias recebidas com Fim Específico de Exportação ao valor encontrado no item anterior (CxD), obtendo-se assim o valor a ser estornado (linha E).

157. Seguem as Tabelas abaixo com o cálculo dos valores a serem estornados para o período de janeiro a setembro de 2008.

	2008	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
A	Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	1.825.212,73	115.216,13	8.927,47	1.302,42	1.413.067,67	205.827,59
B	Rateio – percentual de Exportações	98,37%	97,97%	97,79%	83,54%	55,45%	61,83%
C	Desp. Armazen. e Fretes na Oper. de Venda – ref. Exportações (A x B)	1.795.461,76	112.877,24	8.730,17	1.088,04	783.546,02	127.263,20
D	Percentual de exportações de Mercadorias adquiridas com Fim Específico de Exportação	2,8314%	0,00%	20,2653%	0,00%	18,5947%	0,1475%
E	Dedução – ref. Merc. Fim Específico de Exportação (C x D)	50.836,70	0,00	1.769,20	0,00	145.698,03	187,71

	2008	Julho	Agosto	Setembro
A	Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	43.872,60	0,00	0,00
B	Rateio – percentual de Exportações	7,01%	2,66%	88,89%
C	Desp. Armazen. e Fretes na Oper. de Venda – ref. Exportações (A x B)	3.075,47	0,00	0,00
D	Percentual de exportações de Mercadorias adquiridas com Fim Específico de Exportação	0,00%	0,00%	0,00%
E	Dedução – ref. Merc. Fim Específico de Exportação (C x D)	0,00	0,00	0,00

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo contestou o estorno de referidos créditos, sustentando, em síntese, que, apesar de haver vedação expressa da apuração de créditos da não-cumulatividade sobre a compra de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, não há qualquer vedação para a apuração de créditos sobre demais custos, despesas e encargos, conforme dispõem os arts. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, necessários à efetividade da exportação. Requeru, por fim, que lhe fosse assegurado os referidos créditos proporcionalmente à receita total de exportação e receita total no mercado interno não-tributada, em relação a receita operacional bruta total.

Apreciando tais argumentos, o colegiado *a quo* trouxe o seguinte entendimento:

O § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, também aplicável ao PIS não-cumulativo por força do inc. III do art. 15 da mesma lei, estabelece que:

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 domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; ( Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004 )

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.

.....  
§ 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.

Como se vê, a legislação é clara. O direito de utilizar o crédito apurado para a dedução da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno ou para a compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação e, nesta hipótese, está expressamente vedada a apuração de créditos vinculados à receita de exportação, **ou seja, está vedada a apuração de créditos correspondentes às aquisições das próprias mercadorias exportadas** e, evidentemente, aos demais créditos acaso vinculados a tais operações, tais como custos, despesas e encargos incorridos até a colocação desta mercadoria no exterior. Descabida, assim, a revisão pleiteada.

Antes de tudo, importa sublinhar que não se pode incluir, no cômputo do rateio proporcional, as receitas decorrentes de exportações indiretas – isto é, aquelas atinentes a aquisições com fim específico de exportação –, uma vez que as receitas de exportação são receitas dos fornecedores da recorrente: aqueles, sim, poderão vincular seus créditos às referidas receitas de exportação.

É de se lembrar, nesse ponto, que, na ótica daquele que vende com fim específico de exportação – no caso, os fornecedores da recorrente –, tal operação de venda é considerada exportação. Por outro lado, pela perspectiva de quem adquire mercadorias com fim específico de exportação – esse é o caso da recorrente –, há uma atuação de intermediário, devendo confirmar a exportação, não tendo nenhum crédito na entrada e nem débito na saída, pois a mesma mercadoria não pode gerar benefício de exportação novamente.

Nessa linha, ao contrário do que defende a recorrente, entendo que o art. 6º, §4º da Lei n.º. 10.833/2003 veda expressamente a apuração de créditos vinculados à receita de exportação no caso de aquisição de mercadorias com fim específico de exportação.

Na esteira de tal entendimento, veja-se o Acórdão n.º. 9303-009.670, julgado em 16/10/2019, Relator Rodrigo Pôssas, cuja ementa transcrevo, em parte, abaixo:

**DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

Seguindo tal lógica, resta evidente que as receitas de exportação de terceiros não podem integrar o valor da receita bruta total para fins de cálculo do rateio proporcional, afigurando-se como indevida qualquer vinculação de créditos da não-cumulatividade a referidas receitas de exportação indireta.

Na verdade, o tratamento das diversas receitas deve ser segregado: operações com créditos relativos ao mercado interno, operações com créditos comuns ao mercado interno e externo, objeto de rateio proporcional, as operações com créditos do mercado externo e as operações que não geram crédito – caso das exportações indiretas ou de terceiros.

Diante do exposto, deve ser afastado o pleito da recorrente.

\*\*\*

Quanto aos créditos relacionados a vendas com suspensão, a Informação Fiscal traz os seguintes fundamentos para o estorno de créditos:

Ajuste referente às Vendas com Suspensão das contribuições do PIS e da COFINS  
158. Em relação às Vendas com Suspensão das contribuições do PIS e da COFINS efetuadas pelo contribuinte seguem as considerações a seguir.

159. A Legislação referente à matéria determina que no caso de Vendas com Suspensão das contribuições do PIS e da COFINS a empresa que efetua a operação de Venda com Suspensão não tem o direito de aproveitar créditos referentes a essa operação.

Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

(...)

I - cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

III - pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) ( ... )

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento: ( ... )

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.” (grifo nosso)

160. A Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, regulamentando o estabelecido na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, determinou que deve ser efetuado o estorno dos créditos de aquisição de insumos (bens e serviços) utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão.

Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006

“Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º; ( ... )

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º; ( ... )

§ 2º **Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º** e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerce as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerce atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, **deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º**"(grifo nosso)

161. Em cumprimento ao estabelecido na Legislação, o contribuinte informou nos Demonstrativos de Débitos (fls. 313 a 326) das contribuições do PIS e da COFINS o percentual de suas Receitas Não Tributadas no Mercado Interno que se refere a Vendas com Suspensão, e, posteriormente, aplicou esse percentual no total dos créditos referentes às Receitas Não Tributadas no Mercado Interno, obtendo assim o valor a ser estornado.

162. Para o estorno dos créditos referentes a Vendas com Suspensão foi utilizado o percentual de 100% já que as receitas de alíquota zero são todas financeiras, não existindo venda com alíquota zero. Dessa forma, todas as vendas não tributadas se referem a Vendas com Suspensão.

163. Seguem as Tabelas abaixo com o cálculo dos valores a serem estornados para o período de janeiro a setembro de 2008.

	2008	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
A Créditos aceitos – ref. MI Não Tributado	0,00	0,00	246,69	49.238,34	850.000,28	220.865,23	
B percentual de Vendas com Suspensão	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	
C Dedução – ref. Vendas com Suspensão (A x B)	0,00	0,00	246,69	49.238,34	850.000,28	220.865,23	

	2008	Julho	Agosto	Setembro
A Créditos aceitos – ref. MI Não Tributado	658.394,50	0,00	0,00	
B percentual de Vendas com Suspensão	100,00%	100,00%	100,00%	
C Dedução – ref. Vendas com Suspensão (A x B)	658.394,50	0,00	0,00	

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo contestou tal entendimento, sustentando, em síntese, que os créditos postulados encontram seu fundamento no art. 17 da Lei nº. 11.033/2004 e no art. 16 da Lei 11.116/2005.

Apesar dos substanciais argumentos tecidos pelo sujeito passivo, trazidos em manifestação de inconformidade e reproduzidos no recurso voluntário, entendo que não lhe assiste razão, sobretudo porque há expressa vedação legal ao aproveitamento de créditos pretendido, conforme explicou, de forma precisa, o voto condutor da decisão recorrida:

Apesar de haver previsão no sentido de manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações de venda com suspensão, há, na legislação, dispositivo vedando o aproveitamento desse crédito nos casos em que as vendas são efetuadas para pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal listadas no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e que são destinadas à alimentação humana ou animal. Há vedação expressa desse aproveitamento, também, nos casos em que as vendedoras são pessoas jurídicas e exercem atividade rural, ou são cooperativas de produção agropecuária.

Como no presente caso as vendas se amoldam às hipóteses delineadas na legislação, tem-se como correto o estorno efetuado e descabido o pedido de revisão de ofício formulado.

Diversamente do que entende a recorrente, ao meu ver, tal vedação ao aproveitamento de créditos não foi alterada com o advento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, pois esta última norma possui escopo distinto daquele regulado pelo inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15, ambos da Lei nº 10.925/2004.

Nesse ponto, há que se lembrar, antes de tudo, que o referido artigo 17 tem como objetivo resguardar a **manutenção de créditos** de PIS/COFINS, ainda que relacionados a operações de vendas desoneradas. Nessa esteira, a mencionada norma se volta a assegurar a **manutenção de créditos** que **já seriam aproveitados na dedução do valor da contribuição devida nas operações de vendas tributadas**.

Assim, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não traz uma regra geral aplicável a todas as vedações de creditamento de PIS/COFINS anteriores. Ao contrário do que entende a recorrente, a referida norma apenas assegura que a exoneração de PIS/COFINS nas operações de venda não impossibilite o aproveitamento de créditos nas aquisições de produtos que **seriam já passíveis de creditamento** se aplicados em vendas oneradas pelas referidas contribuições.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 se volta, portanto, ao afastamento de impedimentos ao creditamento de PIS/COFINS que estejam relacionados às operações de vendas, afirmando a possibilidade de manutenção de créditos nas compras, ainda que as vendas sejam desoneradas.

Desse modo, entendo que a norma do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 em nada alterou a vedação expressa de reconhecimento de créditos no caso em tela, não existindo qualquer conflito entre referida norma e aquelas que vedam o aproveitamento de créditos nas vendas com suspensão de produtos animais e vegetais listados no art. 8º da Lei nº. 10.925/2004: o referido art. 17 se aplica, exclusivamente, aos casos de **manutenção de créditos**, sem adentrar no regramento próprio das hipóteses de expressa vedação ao creditamento – como é o caso do inciso II do § 4º do art. 8º da Lei 10.925/2004.

Nessa linha, penso que a linha interpretativa assumida pela recorrente perde sua força diante da existência de regra legal explícita, válida e vigente, que impede o reconhecimento dos créditos pleiteados.

O reconhecimento do direito creditório, em contradição à explícita proibição legal, sob o argumento de que o não reconhecimento representaria afronta a princípios quaisquer, tal como aquele da não-cumulatividade, significaria, ao meu ver, nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade de norma jurídica válida e vigente. Tal atribuição não é dada a este Colegiado, como claramente prescreve a consagrada Súmula CARF nº. 2:

**SÚMULA CARF nº 2:**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Lembre-se, também, que o art. 62, ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF), veda aos membros do CARF afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Saliente-se, ademais, que qualquer interpretação do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 que leve ao esvaziamento do conteúdo de regras legais válidas e vigentes, não afastadas por qualquer ato normativo emanado por órgão ou autoridade competente, como são as vedações enunciadas no inciso II do § 4º do art. 8º e no § 4º do art. 15, ambos da Lei nº 10.925/2004, representaria, ao meu ver, violação às proibições acima transcritas.

Assim, não há como este Colegiado afastar a aplicação de normas válidas e vigentes, seja por entender que violaria princípios diversos, seja por adotar qualquer linha hermenêutica que, em última análise, venha esvaziar seu conteúdo: em suma, qualquer interpretação que se dê ao art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 e ao art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 não poderá servir para afastar a aplicação de dispositivo legal plenamente válido.

\*\*\*

Com relação à incidência da taxa SELIC para a correção dos créditos postulados pela recorrente, há que se lembrar que tal questão deve ser regida pelo que dispõe a Súmula CARF n.º 125:

**Súmula CARF n.º 125**

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Como se vê, não há incidência de correção monetária ou juros nos pedidos de ressarcimento de PIS/COFINS não-cumulativos, razão pela qual afasto o pleito da recorrente.

\*\*\*

No que se refere à utilização dos créditos reconhecidos para o abatimento dos débitos de PIS/COFINS, a Informação Fiscal traz as seguintes considerações (destaquei partes):

Utilização dos créditos apurados para o abatimento dos débitos das contribuições do PIS e da COFINS

170. Seguem as considerações abaixo a respeito da utilização dos créditos apurados, ou seja, aceitos para o abatimento dos débitos das contribuições do PIS e da COFINS.

171. O contribuinte indicou, por meio dos DACONs entregues, a utilização dos valores dos créditos por ele calculados para o abatimentos dos débitos do PIS e da COFINS.

172. Entretanto, apesar de o contribuinte ter citado créditos de PIS e COFINS do período de janeiro a setembro do ano de 2008, com a realização das glosas e ajustes necessários, os valores dos créditos apurados se mostraram inferiores aos valores calculados pelo contribuinte e, portanto, tais créditos apurados se mostraram insuficientes para o abatimentos dos débitos das contribuições do PIS e da COFINS considerando-se a utilização dos créditos informada pelo contribuinte nos DACONs entregues.

173. **Uma vez que os créditos apurados se mostraram insuficientes para o abatimento dos débitos das contribuições do PIS e da COFINS levando-se em conta a utilização dos créditos informada pelo contribuinte nos DACONs entregues, a Legislação determina o Aproveitamento de Ofício dos créditos apurados.**

Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

( ... )

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:”(grifo nosso) Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 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).

( ... )

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

**174. Portanto, em cumprimento do disposto na Legislação acima, para cada período de apuração (mês) em que a utilização dos créditos informada pelo contribuinte foi insuficiente para o abatimento integral dos débitos foi adotada inicialmente a seguinte sistemática de Aproveitamento de Ofício do crédito:**

**- para o abatimento dos débitos, quando necessário, em cada mês foram aproveitados, de ofício, os créditos para o abatimento de débitos das contribuições do PIS e da COFINS referentes ao próprio mês do débito em análise.**

175. Ocorre que para determinados períodos, o aproveitamento de ofício dos créditos de acordo com a sistemática relatada nos parágrafos anteriores foi insuficiente.

176. A Legislação determina que somente é possível o ressarcimento dos créditos das contribuições do PIS e da COFINS na hipótese de o contribuinte não conseguir utilizar os créditos apurados na dedução da respectiva contribuição a recolher (PIS ou COFINS), decorrente das demais operações no mercado interno.

Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002

“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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..”(grifos nossos)

Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 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 domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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.”(grifos nossos)

**177. Portanto, em cumprimento do disposto na Legislação acima elencada, para os períodos em que existiam débitos referentes às contribuições do PIS e da COFINS ainda não integralmente abatidos, foram aproveitados de ofício os créditos (referentes às Receitas de Exportação) que foram objeto de Pedido de Ressarcimento, créditos esses apurados no mês (período) do débito.**

178. Nas Tabelas que constam das fls. 3790 a 3793 é apresentado o Demonstrativo com o abatimento dos débitos da contribuição do COFINS para o período de janeiro a

setembro de 2008 e nas Tabelas que constam das fls. 3794 a 3797 é apresentado o Demonstrativo com o abatimento dos débitos da contribuição da PIS para o período de janeiro a setembro de 2008, nos referidos Demonstrativos constam tanto a utilização de créditos informada pelo contribuinte nos DACONs entregues como também o aproveitamento de ofício dos créditos apurados de acordo com as duas sistemáticas de aproveitamento de créditos já anteriormente referidas.

179. Uma vez efetuadas as considerações relacionadas aos Demonstrativos com o abatimento dos débitos das contribuições do PIS (fls. 3794 a 3797) e da COFINS (fls. 3790 a 3793), cabe destacar que mesmo após a utilização dos créditos informados pelo contribuinte e após o aproveitamento de ofício dos créditos segundo as duas sistemáticas de aproveitamento já relatadas, para o mês de agosto de 2008 ainda restaram débitos das contribuições do PIS e da COFINS não integralmente quitados, conforme tabelas a seguir.

Da leitura dos excertos transcritos, depreende-se que a autoridade fiscal, no aproveitamento de ofício dos créditos apurados, seguiu a sistemática prevista na legislação tributária, não havendo qualquer reparo a ser feito no procedimento fiscal, razão pela qual deve ser afastado o pleito da recorrente.

## C – DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito creditório relativo (i) aos serviços com manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção e (ii) aos encargos de depreciação de veículos utilizados no transporte de insumos.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães

## Voto Vencedor

Conselheira Denise Madalena Green – Redatora Designada

Com o devido respeito, ouso divergir do voto exarado pelo Conselheiro Vinícius Guimarães unicamente em relação à manutenção da glosa relativo às despesas com embarque para fins de exportação, com fundamento a seguir exposto.

Sobre esse ponto a decisão recorrida tratou da seguinte forma:

Ainda que exista previsão para o cálculo de créditos decorrentes da não cumulatividade em face da comprovada existência de despesas de armazenagem de mercadorias e pagamento de fretes nas operações de venda (quando o ônus é suportado pelo vendedor), não se pode considerar que despesas com o embarque dessas mercadorias assim também sejam consideradas, por total falta de previsão legal.

O fato de tais despesas serem inerentes ao processo de venda, até autoriza sua consideração como despesa da atividade mas não como um valor passível de servir de base de cálculo para gerar créditos de PIS ou de Cofins no sistema da não cumulatividade, salvo, é claro, se houvesse previsão legal para tanto, o que não é o caso. Assim sendo, mantém-se a glosa respectiva.

A decisão de primeira instância, albergada na interpretação restritiva veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, entendeu as despesas com embarque não gerariam crédito de PIS e da Cofins. Contudo tais disposições foram superadas pelas conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 em harmonia

com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Com relação a esta matéria esclarece a Recorrente que o argumento de falta de previsão legal não procede, já que tais despesas estão diretamente relacionadas com as despesas de armazenagem e frete na operação de venda descritas no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, já que teriam sido suportadas pela contribuinte e correspondem à última e essencial etapa para a exportação, “*pois decorrem do embarque da mercadoria no navio que levará a mercadoria vendida para fora do País.*” Requer, em decorrência, a manutenção dos créditos respectivos.

Com razão a Recorrente, tendo em vista que tem como uma das suas principais receitas, as vendas de produtos destinados ao mercado externo, sendo a contratação desses serviços, necessários e imprescindíveis para a efetivação de suas operações, sem o que, não haveria a possibilidade de serem realizadas, devendo, portanto, estes serviços serem considerados passíveis de crédito das contribuições aqui discutidas, tomando como premissa a essencialidade do serviço à atividade exercida.

A meu ver, tais despesas na operação de exportação não podem ser dissociadas das despesas de armazenagem e frete comercial, pois seria ilógico assumir que somente uma parte do dispêndio incorrido no processo de deslocamento da mercadoria exportada até o porto, possa ser deduzida da base de cálculo das contribuições.

Ademais, seja pelo art. 3º, inciso II, seja pelo seu inciso IX da Lei nº 10.833/2003, tanto por configurar “serviços utilizado como insumos” como configurar “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” (pagos à PJ brasileira ainda que sejam meros agentes marítimos), cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda, o dispêndio com embarque gera direito ao crédito, pois são também relevantes e essenciais a atividade desenvolvida pela empresa.

Ressalta-se, como já me manifestei em diversas oportunidades, que é impossível negar que, para chegar ao seu destino, os produtos devem sofrer movimentação nas instalações dentro do porto, ser conferidos e transportados internamente. As atividades de ova e desova, conferência de carga, movimentação de mercadorias para as embarcações, a transferência de mercadorias ou produtos de um para outro veículo de transporte, bem como o carregamento e a descarga com equipamentos de bordo são imprescindíveis ao processo que irá gerar receita.

Neste sentido, colaciono os precedentes a seguir:

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

Data do fato gerador: 31/10/2005

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

(...)

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento.” (Processo nº 13888.003085/2005-12; Acórdão nº 3201-006.374; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 18/12/2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

(...) INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. DESPESAS PÓS PRODUÇÃO. MANIPULAÇÃO E PRESERVAÇÃO DE MERCADORIAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Equipara-se à despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas a exportação, necessárias à manutenção de sua integridade física ou a seu embarque, incorridas na zona primária ou na zona secundária, possibilitando o direito a crédito do PIS e da Cofins. (...)” (Processo nº 11080.906101/2013-92; Acórdão nº 3301-008.875; Relator Conselheiro Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes; Redatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 23/09/2020)

Recentemente, no processo nº 10820.720020/2010-81 (Acórdão nº 3201-007.345) de relatoria do Conselheiro Márcio Robson Costa foi revertida a glosa das despesas portuárias na exportação, com serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro; vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Em complemento, sirvo-me do entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-008.304:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

(...)DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de resarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (...)” (Processo nº 13888.001244/2005-36; Acórdão nº 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Assim, tais dispêndios estão inseridos no direito de crédito.

Dante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reverte a glosa em relação aos gastos incorridos com serviços de embarque.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green