



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.900994/2013-41
ACÓRDÃO	3002-003.982 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGROPECUARIA MAGGI LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PIS/Pasep E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. SÚMULA CARF Nº 188.

Os CTCRs glosados não correspondem a aquisições de mercadorias, mas a serviços de transporte regularmente tributados pelo PIS e pela Cofins. O § 2º, II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 veda créditos apenas quando o bem ou serviço não sofre a incidência das contribuições, o que não abrange o frete autônomo. Aplicação da Súmula CARF nº 188.

Caso concreto, em que não restou comprovada a tributação dos referidos serviços.

PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITOS SOBRE DEPRECIÇÃO DE ATIVOS. ART. 3º, VI, LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO À PRODUÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O creditamento relativo à depreciação de bens do ativo imobilizado exige comprovação de sua utilização na produção de bens destinados à venda. Ausente documentação apta a demonstrar o vínculo produtivo ou critérios de segregação entre atividades produtivas e administrativas, mantém-se a glosa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Carsola Mascarenhas, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela interessada acima epigrafada contra a decisão que não homologou a DCOMP nº 14966.69595.111012.1.3.09-6539 e homologou parcialmente a DCOMP nº 01540.03294.310111.1.3.09-2989, ambas vinculadas ao Pedido de Ressarcimento (PER) nº 07314.81920.240510.1.5.09-0063, referente ao saldo credor de COFINS não-cumulativa – exportação, apurado no 2º trimestre de 2009, transmitido em 24/05/2010.

2. O valor do crédito pleiteado no referido PER foi de R\$ 248.640,45, sendo reconhecido o montante de R\$ 170.059,40, sem resultar valor a restituir, conforme o Despacho Decisório de fl. 23.

3. Consta às fls. 25/45 o Relatório Fiscal elaborado pela autoridade tributária da Delegacia da Receita Federal em Cuiabá/MT, que descreve o procedimento fiscal realizado para análise dos PER/DCOMP relativos aos períodos de 1º a 4º trimestre de 2009, sendo o presente processo restrito à verificação do 2º trimestre de 2009.

4. O Auditor-Fiscal registrou que a contribuinte atua como produtora e exportadora, produzindo soja em grãos e realizando exportações diretas e

indiretas — estas últimas, em sua maioria (77%), por intermédio da Amaggi Exportação e Importação Ltda., empresa do mesmo grupo econômico.

5. Ademais, a contribuinte também atua como comercial exportadora, adquirindo soja e milho em grãos com fim específico de exportação, além de efetuar vendas no mercado interno.

6. Com base nas informações apresentadas, a autoridade fiscal procedeu à glosa de créditos de COFINS referentes a:

- aquisições de adubos/fertilizantes sujeitos à alíquota zero;
- depreciação de bens do ativo imobilizado; e
- sobra de estoque.

7. Também foram reclassificadas determinadas receitas anteriormente tratadas pela contribuinte como sujeitas à suspensão ou à alíquota zero, as quais passaram a ser consideradas tributáveis pelo PIS/COFINS, com consequente recálculo dos valores passíveis de ressarcimento.

8. Segundo o Relatório Fiscal, apenas as glosas relativas à depreciação de bens do ativo imobilizado e às aquisições de adubos/fertilizantes impactaram diretamente o PER do 2º trimestre de 2009, objeto deste processo.

Glosa de créditos sobre aquisição de adubos/fertilizantes

9. A fiscalização entendeu que a contribuinte aproveitou indevidamente créditos sobre aquisições de fosfato monoamônico (adubo/fertilizante), contrariando o disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, que veda o crédito sobre bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

10. Conforme o art. 1º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, tais produtos estão sujeitos à alíquota zero, razão pela qual a autoridade fiscal glosou o valor de R\$ 15.966,27 do crédito de COFINS.

Glosa de créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado

11. O Auditor-Fiscal ressaltou que a legislação permite o crédito de PIS/COFINS sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, conforme os incisos II, VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e o art. 8º da IN SRF nº 404/2004.

12. Foram glosados, portanto, créditos referentes a bens classificados como máquinas e equipamentos de armazém, equipamentos elétricos e veículos utilizados no transporte interno, considerados de uso indireto na produção, totalizando R\$ 10.305,41.

13. A redução total do ressarcimento de COFINS não-cumulativa do 1º trimestre de 2009 superou R\$ 52.309,37, sendo parte do valor compensada com o crédito do 2º trimestre de 2009, objeto deste processo.

Da Manifestação de Inconformidade

14. Cientificada da decisão denegatória em 15/04/2014 (fl. 49), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 14/05/2014 (fls. 50/76), na qual, em síntese, sustenta:

- Que desenvolve atividade agropecuária sujeita à apuração do PIS/COFINS na sistemática não-cumulativa, sendo o objetivo dessa sistemática evitar a cumulatividade tributária;
- Que a legislação deve ser interpretada sistematicamente, e não de forma restritiva, citando o REsp 1.215.773/RS (STJ);
- Que as receitas de exportação são desoneradas das contribuições, sendo legítimo o ressarcimento dos créditos vinculados;
- Que o conceito de insumos para PIS/COFINS é mais amplo do que o utilizado para o IPI, abrangendo todos os custos e despesas necessários à obtenção de receitas.

Sobre a glosa de créditos em adubos/fertilizantes

15. A contribuinte reconhece que as aquisições de adubos/fertilizantes, por estarem sujeitas à alíquota zero, não geram crédito. Contudo, afirma que os documentos fiscais glosados pela fiscalização referem-se, na realidade, a fretes sobre as compras desses insumos, serviços que sofrem incidência de PIS/COFINS, razão pela qual defende o direito ao crédito sobre tais fretes, nos termos do art. 3º, incisos II e IX, da Lei nº 10.833/2003, e jurisprudência do STJ.

Sobre a glosa de créditos de depreciação

16. Sustenta que os bens glosados — máquinas, equipamentos, instalações elétricas e veículos — são essenciais ao processo produtivo, abrangendo as etapas de beneficiamento, secagem, transporte e armazenagem dos grãos, indispensáveis para atender às exigências legais e de mercado.

Sobre os estornos de créditos vinculados a vendas com suspensão

17. Argumenta que, com o advento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, ficou revogada a vedação à manutenção de créditos em operações com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, razão pela qual os estornos exigidos pela RFB seriam indevidos.

Sobre a atualização pela taxa SELIC

18. Defende a incidência da taxa SELIC sobre os créditos objeto de ressarcimento, argumentando que houve resistência indevida da Administração que impediu seu aproveitamento em tempo oportuno, citando jurisprudência do STJ e do TRF4.

Pedidos da Manifestante

Ao final, requer:

1. A improcedência das glosas sobre aquisições de adubos/fertilizantes, por se tratarem de fretes tributados pelo PIS/COFINS;
2. A manutenção integral dos créditos de depreciação de bens do ativo imobilizado;
3. A revisão de ofício para reintegrar ao saldo de créditos os valores estornados por orientação da DRF/CBA;
4. A correção e o ressarcimento dos créditos pela taxa SELIC;
5. O ressarcimento e homologação das compensações efetuadas;
6. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário vinculado ao processo, com base no art. 151 do CTN.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

I- **Tempestividade**

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por contribuinte que atua no setor agropecuário e, submetida ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), acumulou créditos vinculados à receita de exportação, nos termos do art. 3º desses diplomas. Para o período em análise, a empresa apresentou pedido eletrônico de ressarcimento por meio do PER/DCOMP, bem como realizou compensações com os créditos apurados.

Após exame fiscal, a autoridade administrativa proferiu despacho decisório eletrônico indeferindo a maior parte dos créditos pleiteados e não homologando parte das compensações. Contra essa decisão, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, posteriormente julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ/Recife, decisão da qual tomou ciência em 21/09/2020.

Inconformada com os fundamentos adotados, interpõe o presente Recurso Voluntário buscando a revisão do entendimento administrativo, por considerar equivocados os motivos que embasaram o indeferimento do direito creditório.

II- **Da decisão**

II.1- **Das despesas com fretes sobre compras de insumos adubos/fertilizantes.**

A decisão recorrida glosou créditos de PIS e Cofins sob o argumento de que a Recorrente teria se creditado indevidamente de aquisições de adubos e fertilizantes sujeitos à alíquota zero, à luz do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003. Contudo, verifica-se que os documentos listados no Anexo 01 do Relatório Fiscal não correspondem a notas fiscais de aquisição de insumos, mas sim a CTCs relativos a serviços de transporte contratados para o deslocamento desses insumos até o estabelecimento da Recorrente. Assim, a premissa da fiscalização — de que se trataria de aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero — não corresponde à realidade dos autos.

Os serviços de frete são operações autônomas, prestadas por terceiros, e são regularmente tributadas pelo PIS e pela Cofins na receita da transportadora. Ainda que os insumos transportados estejam sujeitos à alíquota zero, o serviço de transporte não o está, razão pela qual gera direito ao crédito na sistemática não cumulativa, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Não há, portanto, amparo legal para estender ao frete a mesma vedação de creditamento aplicável à mercadoria desonerada, pois o § 2º, II, do art. 3º veda o crédito apenas sobre bens e serviços não sujeitos à contribuição, o que evidentemente não é o caso dos serviços de transporte aqui analisados.

A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de reconhecer o direito ao crédito de PIS e Cofins sobre fretes utilizados no transporte de insumos sujeitos à alíquota zero. O entendimento encontra-se, inclusive, consolidado na Súmula CARF nº 188, que dispõe:

“É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.” Tal verbete reflete exatamente a situação dos autos, nos quais o frete é registrado de forma autônoma por meio de CTCs e foi efetivamente onerado pelas contribuições na etapa anterior.

Também a jurisprudência do STJ, notadamente no REsp 1.215.773/RS, reforça que a interpretação do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 deve ser sistemática, de modo a assegurar o funcionamento adequado da não cumulatividade e impedir que a tributação anterior seja ignorada. A negativa do crédito, nas circunstâncias dos autos, implicaria justamente o efeito indesejado de cumulatividade, contrariando a estrutura legal da contribuição.

Contudo, no caso concreto não há apresentação de documentos que comprovem que tais atividades se relacionam a atividade e que foram sujeitos à tributação, como os conhecimentos de transporte eletrônico. Inclusive, trata-se de ponto expresso indicado como razão de decidir no acórdão recorrido e não enfrentado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário.

Assim, embora na teoria tais créditos pudessem ser aproveitados, caberia ao contribuinte sua comprovação, ônus do qual não se desincumbiu, razão pela qual mantenho a decisão recorrida.

II. 2- Dos créditos sobre encargos de depreciação.

A decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), que manteve a glosa dos créditos de PIS e COFINS decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado, por entender não comprovado o vínculo de tais bens com a atividade de produção de bens destinados à venda.

O recorrente sustenta, em síntese, que os bens glosados — máquinas, equipamentos elétricos, veículos e ferramentas — são essenciais ao desempenho de suas atividades, de modo que, à luz do disposto no art. 3º, incisos VI e VII, e §1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, teria direito ao creditamento decorrente dos encargos de depreciação.

Alega, ainda, que, diferentemente do entendimento fiscal, o direito ao crédito não estaria restrito aos bens empregados diretamente na linha de produção, devendo ser estendido àqueles que, de forma indireta, contribuem para o processo produtivo.

Consoante dispõe o art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, é admitido o desconto de créditos da contribuição com base nos encargos de depreciação de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”.

O dispositivo legal é expresso ao condicionar o direito ao crédito à utilização do bem na produção de bens ou serviços, afastando, portanto, a aplicação dos critérios de essencialidade e relevância típicos das hipóteses de creditamento de insumos (inciso II do mesmo artigo).

Essa distinção foi bem observada pela DRJ, que corretamente assentou que o creditamento em debate não se rege pela regra geral dos insumos, mas por uma hipótese específica e restrita da legislação, cuja interpretação não comporta ampliação para abarcar bens de uso administrativo ou meramente auxiliar.

O entendimento adotado pela autoridade julgadora de primeira instância está em consonância com o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e com a Solução de Consulta COSIT nº 270/2017, de efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, que esclarecem:

“Para a modalidade de creditamento a partir dos encargos de depreciação, não é necessário que o ativo seja utilizado diretamente na produção, bastando que contribua com sua consecução. Todavia, bens utilizados em áreas administrativas ou em atividades intermediárias da pessoa jurídica não permitem o crédito, por não serem aplicados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.”

No caso concreto, a autoridade fiscal verificou que os bens relacionados pelo contribuinte — como máquinas e equipamentos elétricos, veículos e ferramentas — são empregados de forma compartilhada entre as atividades de produção, de comercialização e de exportação de terceiros, bem como em áreas administrativas, sendo impossível identificar a parcela efetivamente vinculada à produção de bens destinados à venda.

O recorrente, por sua vez, não apresentou documentação contábil hábil nem critérios de rateio que permitissem segregar os bens produtivos daqueles empregados em atividades não creditáveis.

Em observância ao disposto no art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972, o ônus da prova quanto aos fatos constitutivos do direito alegado é do contribuinte, o qual, no presente caso, não logrou êxito em demonstrar, de forma clara e documental, a utilização produtiva dos bens que geraram os encargos de depreciação glosados.

Dessa forma, conforme bem consignado pela DRJ, a ausência de provas aptas a assegurar a certeza e liquidez do crédito pleiteado impede o reconhecimento do direito ao creditamento pretendido.

II. 3- Do estorno de créditos proporcionalmente as vendas com suspensão de PIS e Cofins.

A Recorrente busca a manutenção e o aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins vinculados a operações de venda com suspensão das contribuições. Sustenta que a Receita Federal do Brasil (RFB) equivocadamente exigiu o estorno desses créditos, contrariando a legislação vigente. Destaca que o art. 17 da Lei 11.033/2004 e o art. 16 da Lei 11.116/2005 asseguram expressamente que vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência não impedem a manutenção dos créditos.

Afirma que a Instrução Normativa 660/2006, ao determinar o estorno, criou uma restrição não prevista em lei, violando os princípios da legalidade e da não cumulatividade. A Recorrente esclarece que os créditos foram corretamente apurados, gerando saldo credor passível de compensação ou ressarcimento, e requer a revisão de ofício dos procedimentos administrativos que determinaram os estornos, reintegrando os créditos de forma adequada. O objetivo final é assegurar o direito ao crédito de PIS e Cofins, evitando a perda indevida de valores já apurados, em conformidade com a legislação federal.

II. 3.1 – Do entendimento da DRJ quanto a retificação de ofício em relação ao estorno de créditos proporcionalmente às vendas com suspensão de PIS/Cofins.

A Recorrente pleiteia a revisão dos procedimentos administrativos que resultaram no indevido estorno de parcela dos créditos de PIS e Cofins apurados, com vistas à reintegração desses valores ao seu saldo credor. Argumenta que a decisão da DRJ, ao negar a revisão de ofício, contraria o princípio da verdade material e os demais princípios que regem a administração pública, previstos no artigo 2º da Lei 9.784/99, como razoabilidade,

objetividade, adequação entre meios e fins, simplicidade, motivação e interpretação da norma administrativa de modo a atender ao fim público.

A Recorrente sustenta que, diante de equívocos constatados nos demonstrativos apresentados (PER/DCOMP, DACON e demais documentos), a Receita Federal deve promover a retificação de ofício, nos termos do §2º do art. 147 do CTN, considerando o saldo credor real e permitindo o aproveitamento integral dos créditos. Apoia-se em precedentes do CARF que reconhecem que erros formais no preenchimento de declarações não podem prejudicar o direito creditório, desde que comprovado materialmente o crédito, devendo ser aplicado o princípio da verdade material.

Trata-se de pedido de revisão de ofício de ato praticado pelo próprio contribuinte, de forma espontânea. Considerando que a solicitação versa sobre procedimento de iniciativa do sujeito passivo e não há ato formal da administração que possa ser revisto, entendo que não há competência desta instância para apreciar o pedido.

Diante disso, mantenho a decisão da DRJ.

II. 4 – Previsão legal para incidência da Selic.

Não tendo sido dado provimento ao Recurso, ou qualquer pretensão da interessada, resta prejudicada a questão relativa à incidência da taxa Selic para correção dos créditos.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon