



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10183.901204/2013-45  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-010.654 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2022  
**Recorrente** AMAGGI EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ENTENDIMENTO STJ. RECURSO REPETITIVO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito básico na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto resta compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.

FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

FRETE. PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE DESDE QUE COMPROVADA A OPERAÇÃO.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

PIS/COFINS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DO FISCO. CABIMENTO. REsp n.º 1.767.945/PR. É cabível a atualização monetária pela SELIC de pedido de restituição de PIS/COFINS diante da comprovação de oposição ilegítima do Fisco, tendo em vista que a tese firmada

pelo STJ no REsp n.º 1.767.945/PR, em sede de recurso repetitivo, amplia a análise para além do IPI, abrangendo todos os casos envolvendo tributos sujeitos ao regime não-cumulativo. Neste sentido, a interpretação firmada esclarece que as regras previstas nos arts. 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833/2003 aplicam-se tão somente às situações de prerrogativa exclusiva do contribuinte, não alcançando as situações em que a correção monetária venha a representar reparação de prejuízo pela morosidade da Administração Pública no exercício de suas funções.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para rejeitar as preliminares e, no mérito, reverter as glosas sobre: 1 - dos fretes aplicados no transporte de aquisições de insumos sujeitos a alíquota 0% e suspensão do PIS/COFINS; 2 - dos fretes aplicados na operação de transferências de mercadorias e de produtos acabados exceto quando não comprovados; 3 - energia elétrica, apenas a demanda contratada, não TILP, multas e juros. 4 – E, finalmente, conceder a correção do crédito reconhecido, a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento. Vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges no item 1. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3401-010.649, de 27 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10183.723258/2013-63, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

## **Relatório**

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

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade para reverter a glosa dos créditos do PIS e Cofins relativos ao valores de crédito violeta e de benefício fiscal do ICMS constantes da fatura de energia elétrica, mas não admitir direito creditório adicional a ser ressarcido/compensado.

Na Manifestação de Inconformidade, tempestiva, o contribuinte afirma inicialmente que é empresa sujeita a apuração das contribuições do PIS e Cofins pela sistemática da não cumulatividade, que “desenvolve atividades agroindustriais e produz as mercadorias classificadas na NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul, nos Capítulos 10, 12, 15 e 23

ambas relacionadas no Caput do Art. 8º da lei 10.925/2004 e, exaustivamente normatizada pela IN SRF 660/2006”, “Efetua em seguida operações no mercado interno e realizando exportações diretas e indiretas”, e que na condição de agroindústria “acumulou créditos de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento, pelas aquisições (**custos, despesas e demais encargos**), **em conformidade com o Art. 3º da lei 10.637/2002 e 10.833/2003**, vinculados à receita de exportação, relativamente ao ano calendário de 2011”.

Alega, preliminarmente, decadência.

No mérito, considera que “A decisão a ser proferida merece considerar: o **GATT** (acordo internacional do qual o País é subscritor); o **Princípio Constitucional da Não Cumulatividade** para as Contribuições Sociais, o **§12º da CRFB/88**; a luz do constante na **Lei nº 5.172 (CTN)**; **Lei nº 10.637 (Pis)**; **Lei nº 10.833 (Cofins)**; **Lei 10.925/04** (Crédito Presumido); **Lei nº 12.350**; **Instrução Normativa da SRF nº 660/2006**; O conceito de **Atividade Agroindustrial** constante no **Inc. I do Art. 6 da IN SRF 660/2006**; As **aquisições constantes do Art. 7 da IN SRF 660/2006**; Os produtos relacionados no **Inc. I do Art. 5 da IN SRF 660/2006**; a **derrogação do Inc. I, e II do §4º do Art. 8 da Lei 10.925/04 promovida pelo Art. 17 da Lei nº 11.033/04**; bem assim, demais legislação aplicável e mencionada” na **Inconformidade**.

Anota que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, deve ser interpretado como norma geral para o regime não cumulativo de PIS e Cofins, em vez de restrito ao REPORTE, mencionando os Acórdãos do STJ REsp 1267003/RS e AgRg no REsp 1051634/CE, e que segundo no REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos Repetitivos, o mesmo STJ assentou que o conceito de insumos constante do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância para a atividade econômica do contribuinte.

Defende o direito a créditos das duas Contribuições decorrentes de fretes para o transporte de insumos com alíquota zero ou suspensão. Argui que **“o frete não é aquisição com alíquota zero ou suspensão** e, sim, operação regularmente tributada de PIS e Cofins, daí a não cumulatividade prever o direito ao crédito pelo adquirente”, que **“uma coisa é a mercadoria outra coisa é o frete”**.

Cita o Acórdão CARF nº 3402-003.520 e Recursos Especiais nºs **1.221.170/PR** e 1.215.773-RS, deste transcrevendo trechos dos votos do Relator, Min. Cesar Asfor Rocha, e do Min. Teori Albino Zavascki, observa que “O método para a apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins, não leva em conta a forma de tributação dos fornecedores, (lucro real, presumido ou sistema simples), se o fornecedor está ou não sujeito a não cumulatividade para o PIS e Cofins” e considera que a interpretação do Auditor-Fiscal, vedando o crédito nas aquisições de fretes aplicados no transporte de mercadorias tributadas a alíquota zero e suspensão, não tem amparo legal. Rejeita a utilização do inciso II do parágrafo 2º do art. 10.833, de 2003.

Ao final do tópico requer “sejam mantidos os créditos apurados sobre o total das aquisições de serviços de fretes aplicados no transporte de insumos utilizados em suas atividades produtivas, uma vez que **essenciais e relevantes** na sua atividade econômica

Considerando que a transferência de insumos entre estabelecimento “não se dá pela simples vontade da contribuinte em transferir a mercadoria de um estabelecimento para outro, mas decorre da necessidade de se realizar esta operação, em virtude de diversos fatores **interligados a operação de produção e venda destas mercadorias**”, representando custos

necessários e, daí, a essencialidade e relevância, vê o transporte em questão como “**uma etapa intermediária e essencial da operação de venda e para exportação**, desta forma, estas despesas quando suportadas pela recorrente são complementares as despesas com fretes sobre vendas no ato da entrega da mercadoria ao adquirente, gerando direito ao crédito em ambas as situações”.

Cita o Acórdão da CSRF do CARF n.º 9303-004.318 e os Acórdãos CARF n.ºs 3401-002.075 e 3402-003.520, e argui que, “Assim, a contribuinte faz jus aos créditos apurados sobre a totalidade das despesas com fretes, sejam despesas com fretes sobre vendas ou, despesas com fretes aplicados nas transferências entre estabelecimentos.”

Explica que “não possui frota própria de caminhões para realizar serviços de transporte, portanto as operações que a fiscalização afirma terem sido executadas pela contribuinte, se tratam na realidade de **subcontratação/afretamento** de outras pessoas jurídicas” e que “Para a realização do serviço de transporte (frete) pelo subcontratante foi emitido pela contribuinte o CTRC conforme convênio SINEEF 6/89”.

Para o contribuinte se trata de custos por ela suportados, relativos a serviços de frete adquiridos de pessoas jurídicas (transportadores) que efetivamente realizaram o transporte da mercadoria, constituindo “**serviço essencial e relevante, prestado por pessoas jurídicas**”.

Refuta o entendimento do Auditor-Fiscal, de que “alguns valores constantes nas faturas tais como Demanda Contratada, Contribuição para iluminação Pública, Multas, Juros, valores de ICMS não representariam consumo de energia não poderiam compor a base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, ocasionando o indeferimento de parte dos créditos apurados pela contribuinte”.

O contribuinte considera que são custos integrados ao consumo de energia consumida, e portanto o crédito deve ser mantido integralmente, com base no inc. II do § 1º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, combinado com o inc. III do mesmo artigo.

Finaliza afirmando que “Assim, merece ser mantido o crédito apurado pela Contribuinte nesta rubrica, uma vez que apurados sobre o valor da nota fiscal.”

Alega que faz jus a créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoas jurídicas, em face do inc. IV do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e “conforme comprovantes de pagamentos apresentados”.

Invoca o inc. IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, ressalta que os fretes desta rubrica são “**serviços são essenciais e relevantes na atividade econômica** da Contribuinte, atraindo por consequência o enunciado do REsp n.º 1.221.170/PR” e, por “ter suportado o ônus da contratação do serviço de transporte, apurou créditos sobre as despesas de fretes na operação de venda”.

Invoca o inc. VI do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, observa que “faz jus a crédito sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado” e deduz que “Desta forma apurou créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado”.

Com base no inc. VIII do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, reividica créditos sobre devolução de vendas, aduzindo que “Desta forma apurou créditos sobre as devoluções de vendas conforme planilha contendo a relação das operações apresentadas.”

Rejeita a interpretação do Auditor-Fiscal, no sentido de que o contribuinte não tem direito ao crédito presumido do PIS e Cofins estabelecido no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, argumentando:

Interpreta que o § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foi revogado tacitamente, em face do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004 - que determinou a suspensão do PIS e Cofins na hipótese do inc. I do § 1º do art. 8º da mesma Lei -, conjugado com o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 (equivalente ao art. 16 da MP nº 206, de 2004).

Rejeita a aplicação do art. 56-B de Lei nº 12.350, de 2010, incluído pela Lei nº 12.431, de 2011, à situação dos autos. Refutando a Informação Fiscal - que além de considerar não haver o crédito presumido em favor do contribuinte, também considerou, em face desse artigo, ser vedado o ressarcimento em geral na hipótese do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, já que somente são ressarcíveis os créditos decorrentes das aquisições referentes ao farelo de soja classificadas na posição 23.04 da NCM -, o contribuinte defende que “o **direito ao ressarcimento do saldo credor de Pis e Cofins apurado em face das exportações tem fundamento legal no Art. 5 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 6 da Lei ° 10.833/2003, respectivamente**”.

O contribuinte também se refere às Instruções Normativas da Receita Federal que regulamentam o ressarcimento e a compensação, destacando que suas atividades “**em tudo amoldam-se ao conceito de Atividade Agroindustrial**”.

Afirma que, com fundamento no inc. II do artigo 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, combinado com o *caput* do art. 8º da lei 10.925, de 2004, “apurou crédito presumido de PIS e Cofins sobre **insumos agropecuários essenciais e relevantes na sua atividade econômica**, adquiridos de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão, os quais foram utilizados na produção de mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12, 15 e 23, todos da NCM (**milho beneficiado, soja beneficiada, óleo de soja e farelo de soja**).”

Argui que suas atividades não o enquadram como cerealista, como entendeu a fiscalização, mas como “empresa produtora das mercadorias”, nos termos do *caput* do art. 8º da lei 10.925, de 2004, ou agroindústria, nos termos do “conceito positivo constante da IN SRF 660/2006”.

Destaca do *caput* do referido artigo 8º (na redação original) a referência a pessoas jurídicas “que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, **8 a 12 (...) 16 e 23**” (negritos constantes na Manifestação de Inconformidade), dizendo que é o seu caso porque “as mercadorias produzidas pelo contribuinte classificam-se nos **capítulos 8 a 12, 15 e 23, todos da NCM**”, e assinala que adquire os bens de pessoas físicas ou jurídicas com suspensão das Contribuições.

Menciona Acórdão de processo do mesmo contribuinte, AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, onde foi reconhecido, por maioria, que o contribuinte é uma agroindústria (no voto da Relatora naquele Acórdão, a questão é tratada no tópico “Do crédito presumido referente às aquisições de pessoas físicas”).

Tece considerações sobre o crédito presumido em questão, interpretando que não se trata de favor fiscal nem subsídio, mas de “um mecanismo encontrado pelo legislador para operacionalizar de forma eficaz a mecânica da não cumulatividade, neutralizando a incidência de PIS e Cofins nas etapas anteriores da produção, ocasionando a plena desoneração tributária do custo da mercadoria exportada, conforme acordos internacionais existentes - GATT, que tem como objetivo central remover e reduzir barreiras, e observar o Princípio de Tributação

no Destino, que deve assegurar a total desoneração das mercadorias exportadas, visando a perene competitividade”. Para o contribuinte “os créditos de PIS e Cofins, apurados sobre **custos, despesas e encargos**, suportados pela pessoa jurídica, não se tratam de suspensão ou exclusão de crédito tributário, que merece ser interpretado na forma

do disposto do art. 111 do CTN”, mencionando na linha de sua interpretação o Acórdão do STJ n.º 1.215.773-RS e doutrina de Heleno Taveira Torres.

Afirma que exerce atividade agroindustrial, nos termos do inc. I do art. 6º da IN SRF n.º 660, de 2006, e especifica as mercadorias produzidas pelo contribuinte:

Reitera que adquire de pessoas físicas e jurídicas que desempenham atividade rural insumos agropecuários, essenciais e relevantes na sua atividade econômica, “utilizados no processo produtivo em conformidade com o inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, Caput do Art. 8 da Lei 10.925/04 e art. 7º da IN SRF 660/2006”, que as mercadorias resultantes da atividade agroindustrial são classificadas nos capítulos 8 a 12, 15 e 23 da NCM e, portanto, faz jus ao crédito presumido calculado sobre totalidade das aquisições desses insumos.

Alega ser equiparado a estabelecimento produtor, nos termos do art.4º da Lei n.º 4.502, de 1965, e em conformidade com os arts. 3º e 4º, II, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 7.212, de 2010 (RIPI/2010), além do art. 46, parágrafo único, do CTN, afirmando em seguida que “Por conseguinte, resta demonstrado que a contribuinte além de produzir óleo e farelo (15 e 23 da NCM), também realiza o beneficiamento das mercadorias (grãos - 8 a 12 da NCM) através de procedimentos próprios e necessários; mediante instalação adequada e pessoal qualificado, previsto em Legislação Federal e, requisito necessário para o comércio”.

Informa que o processo produtivo dos grãos é regulado por Lei n.º 9.972, 2000, regulamentada pelo Decreto n.º 6.268, de 2007, e pelos regulamentos técnicos constantes nas Instruções Normativas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - no caso da soja, IN MAPA n.º 11, de 2007 (transcreve parte de Anexo desta, sobre a classificação da soja), e do milho, IN MAPA n.º 60, 2011.

Afirma que, em conformidade com a Lei n.º 9.972, 2000, o Decreto n.º 6.268, de 2007, e instruções normativas do MAPA, “desenvolve o processo produtivo (beneficiamento), no qual se alteram as características originais, aperfeiçoando as mercadorias, para o consumo humano ou animal, resultando os grãos/mercadorias comercializadas, exportadas”, através das seguintes etapas, que discrimina: 1ª ETAPA - Recebimento e Classificação; 2ª ETAPA - Descarga das mercadorias; 3ª ETAPA - Pré-limpeza dos Grãos; 4ª ETAPA - Secagem; 5ª ETAPA - Pós-limpeza; 6ª ETAPA - Armazenagem e Controle de Qualidade; e 7ª ETAPA - Expedição.

Argui que “Como se vê, as mercadorias soja, milho, não são comercializadas/exportadas no mesmo estado que adquiridas pela Contribuinte, devendo necessariamente serem beneficiadas através do processo produtivo descrito anteriormente, e conceituado como **Atividade Agroindustrial no Inc. I do art. 6 da IN SRF 660/2006**”.

Considera que o contribuinte, “pela sua atividade e característica, comprova amplamente que antes de serem exportadas, as mercadorias são necessariamente submetidas ao processo produtivo de beneficiamento que caracteriza **atividade agroindustrial**, nos termos da lei 10.925 e da IN SRF 660/2006, sendo assim suficiente, não havendo a necessidade de mais provas dos fatos, eis que tal fato é público, notório, incontroverso, que decorre de presunção

legal, conforme define o artigo 334, I, CPC”, e que a fiscalização “interpretou ao seu modo o art. 8º da lei 10.925/2004, ignorando o processo produtivo desempenhado pela Contribuinte, restringindo o alcance do direito ao crédito presumido de PIS e COFINS, apenas para quem exerce a industrialização de produtos, tais como óleo (15 da NCM) e farelo de soja (23 da NCM), de modo a excluir do benefício as pessoas jurídicas que produzam soja, milho beneficiados a granel”, violando com essa interpretação os arts. 97 e 110 CTN e desvirtuando “os princípios básicos da mecânica da não-cumulatividade prevista para as Contribuições Sociais no § 12º do Art. 195 da CF/88”.

Contra-pondo-se à interpretação da fiscalização, o contribuinte argui que “O legislador ao editar a lei 11.196/2005 alterando o inciso I do § 1º do art. 8º da lei 10.925/2004, suprimiu a **atividade de secar da redação**, por perceber que **secar** mercadorias faz parte do **processo de beneficiamento dos grãos**, e não condizia com a atividade meramente comercial.”

Faz uma leitura diferente da do Auditor-Fiscal em relação à justificativa presente Projeto de Lei de Conversão (CN) n.º 25, de 2005, que resultou na Lei 11.196, de 2005 (na MP n.º 255, de 2005, a alteração não constava).

Em seguida o contribuinte cita doutrina de Alfredo Augusto Becker sobre a necessidade de se considerar o sistema jurídica como um todo, diz da necessidade de uma interpretação sistemática que leve em conta os arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.925, de 2004.

Repisa argumentação já posta anteriormente, no sentido de que “a vedação contida inicialmente no **§ 4, I, e II do art. 8 da Lei 10.925/04**, foi **derrogada**, pela MP 206/04, que resultou no **art. 17 da Lei 11.033/04**” e de art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 deve ser interpretada como norma geral para o regime de não cumulativo de PIS e Cofins.

Defende o direito ao ressarcimento do crédito presumido em questão, refutando a limitação imposta pela fiscalização (segundo a Informação Fiscal, pode ser ressarcido apenas o crédito decorrente das aquisições que sejam destinadas à industrialização, sendo vedado o creditamento ao Cerealista, e a partir da lei 12.350, de 2010, somente são ressarcíveis as aquisições referentes às saídas classificadas na posição 23.04 da NCM) e o Ato Declaratório Interpretativo n.º 15, de 2005.

Refere-se ao arts. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, e 6º, da Lei n.º 10.833, de 2003 (que tratam da possibilidade de ressarcimento dos créditos básicos do PIS E Cofins), ressalta que o crédito presumido sobre aquisição de produtos de origem vegetal não é favor fiscal nem subsídio e argumenta que tanto os créditos básicos quanto o presumido podem ser descontados dos débitos ou ressarcidos em dinheiro quando não há saldo devedor.

Trata da origem da Lei n.º 10.925, 2004, e afirma que esse diploma legal “não veio criar um novo crédito presumido, mas apenas reduziu as alíquotas para sua apuração, corrigindo as discrepâncias que a Medida Provisória 183/2004 havia causado na mecânica da não-cumulatividade. Mantendo assim, as premissas do sistema não-cumulativo, constantes respectivamente das justificativas das medidas provisórias que resultaram nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”.

Argui que o art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, deve ser interpretado em conjunto com o in c. II do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, menciona votos no Recurso Especial n.º 1.215.773-RS, no sentido de uma interpretação sistemática, e considera que a utilização do saldo credor do PIS e Cofins pode, primeiro, deduzido (ou descontado) dos débitos; segundo, compensado; e terceiro, ressarcido. Para o contribuinte, não

permitir a compensação ou o ressarcimento do crédito presumido “não encontra guarida no disposto no art. 100 do CTN”.

Rejeita a aplicação ao ressarcimento do crédito presumido debatido do art. 56-B da Lei 12.431, de 2011, defendendo que seja aplicado o art. 56-A, II, da mesma Lei.

O contribuinte alude ao princípio da verdade material, citando o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, e afirmando que “Todos os créditos estão relacionados nas planilhas apresentadas, sendo que todas as operações estão devidamente escriturados em seus demonstrativos contábeis e fiscal, onde podem ser comprovados”, mas ressalvando que “caso a RFB entendesse que as informações apresentadas não seriam suficientes para confirmar o direito creditório, poderia, a fiscalização, em homenagem ao princípio de verdade material, determinar a realização de diligência para verificação dos créditos pleiteados”.

Também defende que os aspectos formais não podem prevalecer em relação aos aspectos materiais e que, “considerando os procedimentos adotados no Processo em comento, o entendimento adotado pela fiscalização em não considerar outras formas para a confirmação do crédito, está violando o artigo 2º da lei 9.784/99”, requerendo no final “a manutenção integral dos créditos pleiteados e novamente apresentados nos Anexos a esta Manifestação de Inconformidade.”

Antes de finalizar a Inconformidade o contribuinte defende a aplicação dos juros Selic sobre o ressarcimento pleiteado, “**a partir de cada período de apuração**, ou seja, a partir do momento que o crédito poderia ter sido aproveitado”, “Uma vez que, como visto acima, em função de equivocadas interpretações por parte do Fisco, a recorrente esteve e está sendo impedida de acessar o seu crédito a título de crédito não-cumulativo de PIS e COFINS na magnitude e no *quantum* legalmente previsto e que é de seu direito.”

Cita o Decreto nº 2.138, de 1997, que segundo afirma “**equipara os institutos da restituição ao do ressarcimento** e autoriza, portanto, para ambos, a aplicação da taxa Selic”, estabelece diferença entre A) créditos escriturais, B) créditos efetivos pagos em atraso ao contribuinte, onde cita o Recurso Especial nº 1.035.847 – RS, julgado sob o regime dos Repetitivos, e C) créditos não aproveitados em época oportuna por óbice do fisco, neste ponto citando o Acórdão CARF nº 3802-001.418 e o entendimento manifestado pelo Desembargador Federal Leandro Paulsen, enquanto Juiz Federal, ao proferir sentença em Embargos de Declaração Ação Ordinária nº 5025437-97.2010.404.7100/RS.

Requer “em face dos obstáculos criados pelo Fisco, o provimento da presente Manifestação de Inconformidade, assegurando o direito ao crédito na plenitude das Leis e, a correção monetária dos valores pleiteados pela incidência da taxa, SELIC, a partir de cada período de apuração, ou seja, a partir do fato gerador, momento que o crédito poderia ter sido aproveitado”.

Ao analisar a manifestação de inconformidade, a r. DRJ decidiu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário em que reitera os termos de sua inconformidade.

É o relatório.

## Voto

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

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

O contribuinte alega preliminarmente a decadência a **do direito do Fisco lançar eventuais diferenças** entre os valores indicados em PER e os efetivamente apurados. Não lhe assiste razão, aplica-se ao caso a inteligência da Súmula CARF n. 159:

Súmula CARF n.º 159

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Acórdãos Precedentes:

3201-002.449, 3302-002.173, 3302-002.353, 3403-003.591 e 3302-01.170.

(Vinculante, conforme Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Isto posto, afasto a preliminar suscitada.

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser

aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

*“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – *“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”*.

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

*“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*

*Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”*

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp n.º 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro*

*Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*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.”*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de*

*importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.*

*É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

Adotadas essas premissas, passo à análise dos itens glosados.

#### **Aquisição de Biomassa, Cavaco e Lenha**

Compulsando o termo que acompanha o despacho decisório, o contribuinte apresentou a relação das operações das quais tomou crédito por meio de planilha. As operações relativas NF-e tiveram seus dados cruzados com a base do SPED por meio de sua chave de acesso. Foram objeto de glosa valores referentes a mercadorias não tributadas pelo PIS e a pela COFINS, como bens isentos, sujeitos à alíquota zero, etc. Também foram objeto de glosa as notas fiscais não constantes na base do SPED, por falta de apresentação da documentação comprobatória.

O contribuinte alega que insumos cujo crédito foi indeferido pela fiscalização, se trata **essencialmente de lenha**, descrito nos documentos fiscais como **biomassa, cavaco e lenha** que, **adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País**, não possuem nenhuma previsão legal para deixar de sofrer incidência de PIS e Cofins na etapa anterior, seja pelo instituto da isenção, da suspensão ou alíquota 0%. Logo, por se tratarem de **insumos essenciais e relevantes** na atividade econômica da Contribuinte e, que sofrem a incidência de PIS e Cofins na etapa anterior, uma vez que adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, conforme disposto no art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2004, não há razão para o indeferimento.

Ao analisar a questão a DRJ assim se manifestou:

*O contribuinte, na Inconformidade, não menciona qualquer aquisição específica que tivesse sido desprezada no levantamento fiscal. Prefere fazer referência ao demonstrativo apresentado antes à fiscalização. Assim, a glosa deve ser mantida, referendando-se aqui a interpretação da fiscalização de que os bens adquiridos com isenção ou sob alíquota zero dão direito aos créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins (assim também os fretes que integram o custo dessas aquisições, questão tratada mais adiante, no tópico específico). Neste sentido o art.*

3º, § 2º, II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, com a seguinte redação (negrito acrescentado):

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

(...)

*§ 2o Não dará direito a crédito o valor:(Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

(...)

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004).*

*O tema é pacífico na linha da interpretação do Despacho Decisório ora analisado, inclusive nesta 2ª Turma, que já tratou da questão em mais de um julgado. No Acórdão n.º 11-44.092, deste Colegiado, processo n.º 10410.005013/2005-10, sessão de 28/11/2013, unânime, relatoria do ilustre Julgador Márcio André Moreira Brito, ele assentou no seu voto, referindo-se a aquisições de defensivos agrícolas, que "... estando sujeito no período aqui tratado à alíquota zero, inviável o creditamento sobre a aquisição dos produtos acima, na forma do 3º, §2º, II, da Lei n.º 10.637/2002".*

Não são apresentados documentos hábeis e idôneos a comprovar as alegações do contribuinte e desconstituir a operação fiscal, razão pela qual mantenho a decisão recorrida em seus termos.

### **DOS FRETES APLICADOS NO TRANSPORTE DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS SUJEITOS A ALÍQUOTA 0% E SUSPENSÃO DO PIS E COFINS**

Quanto ao frete de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, é firme o entendimento desta turma de que o frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito básico na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto resta compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.

Neste sentido o acórdão n. 3401-009.498, julgado em 24/08/2021, voto vencedor do Conselheiro Ronaldo Souza Dias:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011*

*AQUISIÇÃO DE CAFÉ DE PESSOAS JURÍDICAS INIDÔNEAS OU INEXISTENTES DE FATO. VERDADE MATERIAL. GLOSA. CABIMENTO.*

*Demonstrada a aquisição de café de pessoas jurídicas que se comprovou inidôneas ou inexistentes de fato e tendo o contribuinte se apropriado indevidamente de créditos integrais das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins, mantém-se as glosas dos créditos integrais indevidos.*

**CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

*A Lei n.º 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

**RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

*De acordo com o art. 15, inciso I, da MP no 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.*

**INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.**

*O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito básico na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto resta compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.*

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.**

*Conforme decidido no julgamento do REsp no 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.*

*A Súmula CARF no 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.*

*O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.*

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. CORREÇÃO MONETÁRIA PELA SELIC. TERMO INICIAL E TERMO FINAL.**

*Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito, deverá ser aplicada correção monetária pela taxa SELIC, contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, até o momento da efetiva concretização do ressarcimento pleiteado, materializada na data da transmissão da Declaração de Compensação a ele vinculada.*

Peço vênha para transcrever as razões ali adotadas por elas concordar:

*É evidente que isso não significa admitir créditos sobre todo e qualquer dispêndio, ainda que, sob a ótica da própria pessoa jurídica, se mostrem essenciais ou relevantes. Conquanto a expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a verdade é que todas as discussões e conclusões lapidadas pelo STJ circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.*

*Dessa forma, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades acessórias ao seu propósito econômico, diversas da produção de bens e da prestação de serviços, não representam aquisição de insumos, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc. da pessoa jurídica - até porque do contrário estar-se-ia a adotar o conceito da legislação do IRPJ, que, como vimos, fora igualmente rejeitado pelo STJ.*

*Por outro lado, também não me parece correto assumir que o fato de o processo produtivo em sentido estrito não ter se iniciado seja um obstáculo para que referido dispêndio se encontre inserido no “eixo de produção” da pessoa jurídica e, ainda, que o frete incorrido para transportar os insumos para dentro do estabelecimento da pessoa jurídica se revele como uma despesa qualquer, ensejando direito a crédito somente por contabilmente compor o custo de aquisição, a ponto de permitir a apuração de créditos no limite do regime creditório a que se submetem os bens transportados.*

Por tais motivos, merece provimento o recurso neste aspecto.

### **DOS FRETES APLICADOS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS E DE PRODUTOS ACABADOS**

Trata-se de questão conhecida e recorrente nesta Turma, em que já se firmou o entendimento da possibilidade de creditamento do valor pago pelo serviço de frete entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e de produtos acabados, como explicita o acórdão n. 3401-009.212, de relatoria do conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009*

*NULIDADE. CONTRADITÓRIO. PRAZO PARA DEFESA. INEXISTÊNCIA.*

*Não há nulidade por violação ao contraditório quando concedido prazo suficiente à apresentação de documentos, ainda mais no curso do período de guarda legal.*

*NULIDADE. CONTRADITÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.*

*Não resta configurado o cerceamento ao direito de defesa quando é possível ao sujeito passivo identificar cada operação glosada, ainda que a Fiscalização não tenha discriminado individualmente a natureza de cada item.*

*FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.*

*Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.*

**FRETE. PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.**

*Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.*

**IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.**

*É dever do contribuinte impugnar especificamente os motivos da glosa, sob pena de não concessão do crédito.*

**SÚMULA CARF 159. ALTERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE.**

*Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.*

No caso concreto, contudo, a r. DRJ mantém a glosa por entender que

*Além disso, o contribuinte, no tópico 4.2.2 da Inconformidade, defende que “faz jus aos créditos apurados sobre a totalidade das despesas com fretes, sejam despesas com fretes sobre vendas ou, despesas com fretes aplicados nas transferências entre estabelecimentos”, sem apresentar detalhes, valores e os documentos atinentes aos fretes. À fiscalização apresentou documentos “de movimentação interna entre as filiais da empresa, que tem como emitente e destinatário o próprio contribuinte, de soja em grãos adquirida com suspensão, e com a relação de empresas supostamente subcontratadas para realizar o frete” (conforme item 2 da Informação Fiscal, não contraditado na Inconformidade), enquanto nesta oportunidade produz alegação genérica, que por vir desacompanhada de provas, por si só já acarretaria a rejeição do alegado.*

*Igualmente sem comprovação é a alegação referente aos fretes cujos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) são emitidos pelo próprio contribuinte. O item 4.2.3 informa que se refere ao “transporte de soja adquiridas de terceiros”, sem qualificar os fornecedores, tampouco a tributação do insumo transportado, e remete ao Anexo 2.*

*O item 2 da Informação Fiscal, por sua vez, esclarece que essas operações são “relativas ao transporte de soja em grãos adquiridas de terceiros, que não geraram documentos na base do SPED, tão pouco tiveram sua documentação comprobatória apresentada”, e a Inconformidade não nega essa informação da fiscalização. Assim, diante da ausência de comprovação também esta glosa deve ser mantida.*

A Recorrente não apresenta documentos suplementares para sustentar suas alegações. Desta forma, dou provimento em relação aos fretes relacionados ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte, mas mantenho a glosa em relação ao transporte de produtos acabados, ante a ausência de documentos hábeis e idôneos a comprovar as operações realizadas.

### **ENERGIA ELÉTRICA**

A Fiscalização, amparada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/20032, concluiu que o direito ao crédito sob comento se restringia à energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Nesse sentido, no entendimento do agente fiscal, tal direito não se estendia ao valor total da fatura de energia elétrica, pois deviam ser glosados os créditos relativos às rubricas identificadas como “taxas de iluminação pública”, “demanda contratada”, “juros”, “multa”, dentre outros, por se encontrarem dissociadas da energia elétrica efetivamente consumida.

Em relação à demanda contratada, a decisão de permitir o desconto de crédito em relação a ela se deveu ao fato de que se tratava de dispêndio imanente ao consumo de energia elétrica e não um acréscimo decorrente da mora no pagamento ou um tributo instituído pelo poder público.

A demanda contratada é conceituada como a “demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)”<sup>3</sup>, nos termos da Resolução Normativa Aneel nº 401, de 9 de setembro de 2010.

A “demanda contratada se aplica a unidades ligadas à alta tensão (Grupo A) e é utilizado como parâmetro no contrato de fornecimento de energia elétrica da unidade consumidora. Isto traz um compromisso do consumidor de alta tensão em se manter dentro dos limites de demanda contratada especificada em contrato. Evitando-se assim que haja uma sobrecarga no sistema por falta de planejamento por parte do consumidor em relação à sua demanda contratada de energia.” Havendo consumo superior ao contratado, “a concessionária cobrará uma multa pelo excesso, em que a tarifa aplicada será 3x o valor da demanda “normal” vigente.”

Constata-se, portanto, que o dispêndio com a demanda contratada não se refere a uma opção ou uma discricionariedade do consumidor, pois tem caráter obrigatório, cujo intuito é o não comprometimento do próprio funcionamento do estabelecimento, tendo também caráter social, uma vez que o sistema elétrico se encontra concebido de forma a atender satisfatoriamente a toda a sociedade. Nesse sentido, em relação às faturas de energia elétrica, afasta-se a glosa do crédito decorrente da demanda contratada.

Contudo em relação às demais rubricas, entendo não assistir razão à Recorrente. Nesse aspecto, peço vênias para transcrever excerto do voto proferido pelo conselheiro Ronaldo Souza Dias, e por mim acompanhado, no acórdão n. 3401-008.607:

*Não assiste razão à Recorrente em sua irresignação, pois mesmo considerando a interpretação vigente para o conceito de insumo, mais liberal que a adotada ao tempo da decisão recorrida, não se coaduna com a ideia de essencial ao seu processo produtivo, e, assim, ser suscetível de geração de crédito a despesa relativa à taxa de iluminação pública, muito menos multa por atraso no pagamento da fatura, ou qualquer outro “acessório de mesma espécie”. Além disso, a lei especificou em dispositivo próprio, no art. 3º inciso III, a despesa de energia elétrica como geradora de crédito, fora de qualquer discussão acerca do conceito citado, registrado no inciso II, do art. 3º. Assim, os “acessórios” da energia elétrica devem ser discutidos no âmbito do inciso III, do art. 3º, não dentro do conceito geral de insumo.*

*De fato, o inciso III, do art. 3º da Lei nº 10.833/03, não autoriza incluir tais “acessórios” na base de cálculo dos créditos, mas tão-somente a despesa com a própria energia consumida no estabelecimento da empresa:*

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

*(...)*

*III -energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*O texto legal não autoriza ao intérprete incluir outras despesas, a título de acessórios, além da despesa de energia na base de cálculo de créditos. Ademais, o caso da multa por atraso ensejaria vantagem indevida ao usuário em mora, em relação ao usuário pontual, premiando e incentivando a inadimplência. E o tributo (taxa ou contribuição de iluminação pública) por sua própria natureza não pode ser considerado um acessório do preço pago pelo consumo de energia.*

*Assim, a taxa de iluminação pública, tributo cobrado pelos municípios, e a multa, cobrada pela concessionária em razão da mora do usuário, não pode gerar crédito a favor do contribuinte.*

## **DESPESAS DE ALUGUÉIS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS**

O contribuinte, ora recorrente, alega seu direito ao creditamento de PIS e de COFINS com base no inciso IV do art. 3º da lei 10.833/2003. Contudo, referidos documentos já foram considerados pela unidade de origem quando do cálculo dos valores glosados:

*O contribuinte apresentou três documentos referentes às operações de alugueis de prédios.*

*O primeiro deles é referente a um aditivo de contrato, que prevê a possibilidade de renovação do contrato de arrendamento de uma Unidade Armazenadora, até o final do ano de 2010. Portanto, não serve de comprovação para as operações referentes ao período de 2011, e ainda que a previsão se estendesse até o ano de 2011, não seria suficiente para comprovar a renovação do mesmo.*

*O segundo documento apresentado é um aditivo a um contrato particular de arrendamento de unidades armazenadoras e de complexo industrial. Este aditivo se refere ao período referente às safras 2011/2012 e tem como valor correspondente em moeda nacional o equivalente a US\$ 2.500.000,00, a serem*

*pagos em três parcelas anuais de igual valor, nas datas 20 de abril, 20 de agosto e 20 de dezembro de cada ano, com base na cotação do dólar no dia anterior ao pagamento, ao preço do dólar fiscal divulgado pelo SISBACEN.*

*O terceiro documento, por sua vez, é um instrumento particular de subarrendamento de imóvel rural com parque industrial para armazenamento e beneficiamento de produtos agrícolas, para o qual a subarrendante se comprometeu a pagar para o período de 2011 duas parcelas no valor de US\$ 127.500,00 até o quinto de útil dos meses de maio e novembro.*

*O contribuinte não apresentou a planilha de apuração dos créditos referentes a aluguéis por operação. Desta forma, calcula-se o valor passível de creditamento com base nos contratos apresentados.*

<b>Mês</b>	<b>BC</b>	<b>Glosa</b>	<b>Valor Aceito</b>
Janeiro	436.481,21	436.481,21	-
Fevereiro	362.695,76	362.695,76	-
Março	432.700,00	432.700,00	-
Abril	363.170,91	-	363.170,91
Maió	460.886,06	256.605,56	204.280,50
Junho	407.368,48	407.368,48	-
Julho	406.107,27	406.107,27	-
Agosto	400.108,48	-	400.108,48
Setembro	496.851,52	496.851,52	-
Outubro	440.846,06	440.846,06	-
Novembro	472.346,06	237.121,31	235.224,75
Dezembro	489.271,52	-	489.271,52
<b>Total</b>	<b>5.168.833,33</b>	<b>3.476.777,17</b>	<b>1.692.056,16</b>

Neste aspecto, não sendo apresentados novos documentos ou novas alegações, o acórdão recorrido deve ser mantido por suas próprias razões.

#### **DOS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO**

O contribuinte não inova em sua argumentação tampouco apresenta novos documentos, assim não vejo motivos para a reforma do acórdão recorrido:

*O contribuinte, invocando o inc. VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (que para Cofins e conjugado com o § 1º, III, do mesmo artigo, prevê créditos sobre o valor dos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços afirma), defende os créditos desta rubrica informando que “apurou créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado conforme planilha contendo a relação das operações apresentadas em no Anexo 6”. Todavia, não apresenta detalhes sobre nenhum imobilizado e sua*

*utilização, permanecendo, tal como durante o procedimento fiscal, sem apresentar os documentos comprobatórios.*

*Diante da ausência de comprovação, os créditos devem ser negados.*

### **DEVOLUÇÕES DE VENDAS: CRÉDITOS NEGADOS, POR AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO**

Aqui também o contribuinte não inova em sua argumentação tampouco apresenta novos documentos, assim não vejo motivos para a reforma do acórdão recorrido:

*Mais uma vez, tal como no procedimento fiscal, o contribuinte não comprova os créditos alegados. Apenas invoca o art. 3º, VIII, da Lei nº 10.833, de 2003, e informa que “apurou créditos sobre as devoluções de vendas conforme planilha contendo a relação das operações apresentadas no Anexo 7”.*

*Embora o referido inciso admita créditos da Cofins (à semelhança do art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637, de 2002, para o PIS), calculados em relação “bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada”, a comprovação do direito creditório, especialmente quanto à tributação pelas duas Contribuições na venda do bem devolvido, fica a cargo do contribuinte. Sem tal comprovação, a glosa é mantida.*

*Ressalto que o ônus de apontar com clareza quais documentos a fiscalização teria desconsiderado – ou quais erros teria cometido – é do contribuinte, pelo que não se acolhe a alegação genérica posta nesta rubrica e na anterior*

### **DO CRÉDITO PRESUMIDO - CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE INSUMOS AGROPECUÁRIOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS**

Em que pese o cabedal teórico apresentado pela Recorrente, razão não lhe cabe. A ausência de provas hábeis e suficientes a comprovar suas alegações referentes às operações realizadas impedem o reconhecimento do crédito, conforme bem explicita a decisão recorrida:

*Como se verifica na legislação, não dá direito ao ressarcimento o total das aquisições a que se refere o Art. 8º da lei 10.925, mas apenas aquelas aquisições que sejam destinadas à industrialização, sendo vedado o creditamento ao Cerealista. E a partir da lei 12.350, além das condições anteriores, somente são ressarcíveis as aquisições referentes às saídas classificadas na posição 23.04 da NCM.*

*O contribuinte não apresentou a relação das operações das quais tomou crédito, nem qualquer documento comprobatório. Uma vez que a legislação define uma situação bem específica como geradora de crédito presumido, e mais ainda com relação à sua parcela ressarcível, torna-se impossível analisar tais créditos sem o fornecimento das operações que compuseram a base do crédito pelo contribuinte. Portanto, tais valores foram integralmente glosados.*

Assim, mantém-se a r. decisão recorrida.

### **CORREÇÃO DO CRÉDITO RECONHECIDO**

Relativamente à correção do crédito com a utilização dos juros calculados pela taxa Selic, o art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que trata da atualização de valores devolvidos pela Fazenda, somente se refere aos pedidos de restituição, não se referindo a pedidos de ressarcimento. Nesse sentido, o § 5º do art. 83 da Instrução Normativa SRF n.º 1.300, de 30 de dezembro de 2012, prescreve expressamente que não incidirão juros compensatórios “no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos”, da mesma forma que previam anteriormente as, já revogadas, Instruções Normativas SRF n.º 900, de 2008, n.º 600, de 2005, n.º 460, de 2004, e n.º 210, de 2002.

Entretanto, diante de diversas ações judiciais sobre o tema, a Procuradoria da Fazenda Nacional inseriu a matéria na relação de Recursos Especiais Repetitivos (STJ), aos quais está vinculada a Receita Federal, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002, quando haja expressa manifestação da PGFN, veiculada por meio da Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1/2014. No caso, a Nota PGFN/CRJ n.º 775/2014 admite a correção do valor com termo inicial após decorridos 360 dias do protocolo do pedido.

Nesse sentido, o recente acórdão 3401-008.768, de minha relatoria, votado em sessão realizada em 25/02/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009

COMPENSAÇÃO.

Incabível compensar débitos informados em declaração de compensação com valores referentes a créditos diversos daquele indicado no documento, os quais simplesmente não integram o seu conteúdo.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO.

Ainda que expressamente vedada nos atos normativos da Receita Federal, a correção do valor ressarcido pela taxa Selic será admitida após decorridos 360 dias do pleito, por força da Nota PGFN/CRJ n.º 775/2014, que inseriu a matéria na relação de Recursos Especiais Repetitivos (STJ), aos quais está vinculada a Receita Federal, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002. Entretanto, havendo a utilização desse valor em compensação ainda dentro do prazo, incabível falar em correção.

Ainda nesse sentido o teor da súmula CARF n. 154:

**Súmula CARF n.º 154**

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei n.º 11.457/07.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.425, 9303-006.389, 3201-001.765, 9303-005.423, 9303-007.747, 9303-007.011 e 3401-005.709

(Vinculante, conforme Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020)

Ante todo o exposto, conheço do recurso voluntário e voto por dar-lhe provimento parcial para rejeitar as preliminares e, no mérito, reverter as glosas sobre: (i) fretes aplicados no transporte de aquisições de insumos sujeitos a alíquota 0% e suspensão do PIS/COFINS; (ii) fretes aplicados na operação de transferências de mercadorias e de produtos acabados exceto quando não comprovados; (iii) energia elétrica, apenas a demanda contratada, não TILP, multas e juros; bem como para dar provimento, ainda, (iv) à correção do crédito reconhecido, a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

É como voto.

**Conclusão**

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para rejeitar as preliminares e, no mérito, reverter as glosas sobre: 1 - dos fretes aplicados no transporte de aquisições de insumos sujeitos a alíquota 0% e suspensão do PIS/COFINS; 2 - dos fretes aplicados na operação de transferências de mercadorias e de produtos acabados exceto quando não comprovados; 3 - energia elétrica, apenas a demanda contratada, não TILP, multas e juros. 4 – E, finalmente, conceder a correção do crédito reconhecido, a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator

Fl. 23 do Acórdão n.º 3401-010.654 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10183.901204/2013-45