



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



**Processo nº** 10183.903590/2018-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-010.659 – 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 PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

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 nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, 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.

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 nº 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 nº 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 nº 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. Votou pelas conclusões o conselheiro Marcos Antônio Borges no item 2. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-010.656, de 27 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 14090.720288/2018-12, 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 nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra indeferimento parcial de Pedido de Ressarcimento cumulado com Declaração de Compensação (PER/DCOMP), cujos créditos são relativos ao Pis-pasep/Cofins não cumulativa.

Na referida Informação o Auditor-Fiscal também relaciona as Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas aos PER em questão, informa que o contribuinte solicitou a antecipação de ressarcimento nos moldes da Portaria MF nº 348, de 2014, referente aos créditos presumidos de que trata o art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, que os pedidos relativos a essa antecipação foram retificados posteriormente ao deferimento, ficando condicionados à análise para que surtam efeitos, e que o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação

comprobatória de seu direito creditório. Em seguida passa a fundamentar a análise e demonstrar os valores das bases de cálculo aceitos pela fiscalização e os das glosas, considerando o seguinte, tudo conforme a referida Informação Fiscal:

### **1 — Aquisição de bens utilizados como insumo**

*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.*

*(...)*

### **2 - Aquisição de serviços utilizados como insumo**

*Em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou uma planilha de apuração dos créditos relacionados à rubrica “Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos”.*

*O contribuinte subdividiu os créditos referentes a serviços em 4 grupos, quais sejam: “Notas Fiscais de Serviços”; “Frete de Terceiros”; “Frete subcontratados” e “Frete Itacoatiara”.*

*Os valores referentes a “Notas Fiscais de Serviço” não tiveram seus documentos comprobatórios apresentados, portanto foram glosados.*

*Os valores referentes a “Frete de Terceiros” são referentes a fretes na aquisição de insumos não tributados pelo PIS/COFINS, relativos a aquisições de Fertilizantes. A Lei não previu a hipótese de creditamento de fretes sobre compras, entretanto, caso o contribuinte tenha arcado com o ônus do frete, poderá incorporá-lo ao custo de aquisição da mercadoria. No entanto, o valor do frete é incorporado ao custo da mercadoria e segue a forma de tributação desta. Sendo os produtos adquiridos não tributados pelo PIS/COFINS, o frete sobre a aquisição destes também não gera direito a crédito. Portanto, tais valores foram glosados.*

*Com relação aos valores relacionados como “Frete subcontratados”, verifica-se que o contribuinte tem uma filial transportadora, no entanto, o contribuinte é o próprio tomador dos serviços de transporte. Os serviços relacionados pelo contribuinte tem ele mesmo como Emitente, Tomador, Destinatário e por vezes Remetente. Estes podem ser divididos em dois grupos: “Movimentações entre*

*estabelecimentos do próprio contribuinte” e “Frete sobre compras de insumos não tributados pelo PIS/COFINS”.*

*Em que pese o contribuinte ter relacionado tais serviços como fretes subcontratados, ainda que formalmente tenham sido, verifica-se que, na verdade, se trata de movimentações entre estabelecimentos do próprio contribuinte e aquisições de insumos não tributados. Tais serviços não seriam passíveis de creditamento, por parte do contribuinte, caso não fossem subcontratados como insumos na prestação de serviço de transporte.*

*Além disso, em que pese a tentativa de se creditar como insumos relativos ao serviço de transporte de cargas, não há que se falar em creditamento, uma vez que o contribuinte é o próprio beneficiário do serviço prestado, sendo emitente e próprio tomador do serviço. Portanto, tais valores foram glosados.*

*Por fim, o contribuinte relacionou operações relativas a “Frete Itacoatiara”. Para estas operações não foram relacionadas chaves de acesso ou apresentadas cópias de documentos. Verifica-se, no entanto, que o contribuinte relacionou operações relativas a movimentações internas entre estabelecimentos relativos a produtos não tributados pelo PIS/COFINS. Portanto, tais valores foram glosados, seja por serem movimentações internas que não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, seja por serem fretes que caso fossem incorporados ao valor do produto não gerariam crédito por não serem produtos tributados pelo PIS/COFINS.*

*(...)*

### **3 - Despesas de energia elétrica**

*O contribuinte relacionou as faturas de energia elétrica das quais tomou crédito. Dos valores apresentados foram glosados os valores das faturas relativos a operações que não representam o consumo de energia, entre elas: Demanda Contratada, Contribuição para a Iluminação Pública, Multas, Juros, Despesas referentes a emissão de segunda via da fatura, valores referentes a créditos que reduziram o valor pago da fatura (como crédito violeta) e valores destacados como benefício de ICMS que integraram o valor da fatura.*

*(...)*

### **4 - Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica**

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

*Foram objeto de glosa os valores referentes ao arrendamento da pessoa jurídica Salles Agropecuária, uma vez que o contrato apresentado é referente a outra pessoa jurídica.*

*(...)*

#### **5 - Despesas de armazenagem e frete na operação de venda**

*Após a intimação, o contribuinte apresentou a relação das operações das quais tomou crédito, no entanto, não relacionou quaisquer chaves de acesso das notas fiscais ou cópias dos documentos em PDF. As operações podem ser divididas em três grupos: “Armazenagem”, “Fretes de terceiros” e “Fretes subcontratados”.*

*As operações relativas a “Armazenagem” foram glosadas por falta de apresentação de documentos comprobatórios.*

*As operações relativas a “Fretes de Terceiros”, foram cruzadas com a base do SPED, tendo como base o CNPJ do Emitente e o número do CT-e. As operações que não encontraram resultados, com base neste critério, foram glosadas. Os demais valores foram aceitos.*

*As operações relativas a “Fretes subcontratados” foram cruzadas com a base do SPED, tendo como referência o CNPJ do Emitente e o número do CT-e. As operações que não encontraram resultados, com base neste critério, foram glosadas. Os demais valores foram cruzados com a base do SIMPLES Nacional e foram objeto de glosa parcial, para atendimento do valor relativo a crédito presumido que estabelece a legislação, de apenas 75% do valor do contratado. Os fretes subcontratados de empresas não optantes pelo SIMPLES foram aceitos em sua integralidade. Por fim, foram glosados CT-e emitidos fora do período de análise.*

*(...)*

#### **6 - Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado**

*O contribuinte apresentou uma relação das operações das quais tomou crédito, no entanto, nesta relação não constam informações essenciais para verificação do crédito, como número da Nota Fiscal, chave de acesso, data de emissão, ou quaisquer outros documentos comprobatórios como contratos ou recibos relativos a operações para as quais não constem nota fiscal. Tampouco*

*apresentou qualquer cópia de nota fiscal em PDF. Portanto, os valores relativos a esta rubrica foram totalmente glosados.*

(...)

#### **7 - Outras operações com direito a crédito**

*O contribuinte creditou-se, basicamente, de gastos relativos a Despesas cobradas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE. Entre as operações relacionadas, o contribuinte elencou operações relativas a despesas de liquidação, encargos, penalidades e contribuições mensais.*

*No entanto, pelas mesmas razões que é permitido o creditamento exclusivamente sobre a energia consumida pela empresa e não sobre o valor total da fatura, as despesas relativas à aquisição de energia não podem ser creditadas.*

#### **8 - Crédito Presumido sobre Atividades Agroindustriais**

*O contribuinte apurou créditos presumidos com base no Art. 31 da Lei 12.865/2.013.*

*Em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou relação em planilha das operações das quais tomou crédito. Em sua planilha o contribuinte não relacionou a chave de acesso das notas para verificação e relacionou vendas de produtos classificados nos NCMs: 1507.10.00; 2304.00.10; 2304.00.90 e 2302.50.00. Verifica-se, no entanto, que a legislação não elencou as mercadorias referidas no NCM 2302.50.00, como passíveis de creditamento. Portanto, tais operações foram objeto de glosa. Adicionalmente, foram verificadas devoluções de venda que foram objeto de glosa.*

*Uma vez que o contribuinte não relacionou a chave de acesso das notas, sua data de emissão, ou NCM, os valores foram recalculados com base nos dados disponíveis no SPED, considerando apenas as vendas nos códigos da Tipi: 15.07 e 2304.00, e considerando a data de emissão como referência para creditamento.*

*Segue o cálculo das bases de apuração do crédito presumido após as glosas e descontos citados.*

(...)

*Embora o contribuinte tenha solicitado, para o mês de maio, créditos decorrentes do art. 31 da Lei 12.865/2013, não foram apurados em EFD créditos relacionados a estas operações. O contribuinte relacionou, no entanto, créditos presumidos com base na aquisição de bens utilizados como insumos a que se refere a Lei 10.925/2004. Todavia, por força do disposto no art. 30 da Lei 12.865/2013, tal tipo de creditamento não mais se aplicava aos insumos utilizados pelo contribuinte.*

*Em que pese o aparente engano no preenchimento da EFD, eventual reconhecimento dos valores referentes ao Art. 31 da Lei 12.865/2013, para o mês de maio, ficam condicionados à retificação da EFD. De todo modo, calcula-se o valor da Base de Cálculo apurada com base nos critérios acima descritos.*

Na parte final da Informação Fiscal são consolidados os valores das glosas, como segue:

**RESULTADO DA ANÁLISE DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PLEITEADO**

*Uma vez encerrada a análise dos itens em relação aos quais a empresa pleiteou créditos, serão apresentados a seguir os resultados obtidos.*

*Segue a tabela abaixo com os valores referentes a análise de créditos solicitados pelo contribuinte. Os valores apresentados na coluna “**BC Ajustada**” representam a base de cálculo aceita após a análise dos créditos pleiteados.*

*Créditos Básicos:*

*(...)*

*Créditos Presumidos:*

*(...)*

**RESULTADO DAS SAÍDAS EFETUADAS PELO CONTRIBUINTE**

**Exportações Efetuadas**

*Em relação ao período em análise, os valores referentes a exportações informados pelo contribuinte, na EFD, são compatíveis com os valores que constam na base do SPED NF-e e do Siscomex.*

**Vendas com Alíquota Zero**

*No período analisado o contribuinte efetuou vendas com alíquota zero das contribuições para o PIS e para a COFINS, nos termos da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004.*

*Por meio verificação das notas fiscais eletrônicas, obtidas na base SPED, não foram encontradas divergências em relação às vendas com alíquota zero que foram informadas pelo contribuinte.*

**Vendas com Suspensão**

*No período analisado o contribuinte efetuou vendas com suspensão das contribuições para o PIS e para a COFINS, nos termos do artigo 9º da lei 10.925 de 2004.*

*Uma vez que o contribuinte não se creditou nas entradas referentes a estes produtos, não houve estorno dos créditos.*

***Método de Determinação dos Créditos - Rateio da Receita Bruta Auferida***

*De acordo com as EFDs entregues, o contribuinte optou pelo método de determinação dos créditos de PIS/Cofins com base na proporção da receita auferida no mercado interno e no mercado externo, em relação à receita bruta auferida.*

*No quadro, a seguir, são apresentados os percentuais encontrados utilizados no rateio dos créditos.*

***Dos Créditos Passíveis de Ressarcimento***

***1 – Créditos calculados à alíquota básica***

*Dos créditos apurados na forma do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, são passíveis de ressarcimento somente aqueles vinculados à receita de exportação, conforme previsto nos §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, e à receita não tributada no mercado interno, consoante o disposto no artigo 17, caput, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, c/c artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, observados os percentuais de rateio da Receita Bruta.*

*(...)*

***2 – Créditos Presumidos***

*São passíveis de ressarcimento os créditos apurados com base no Art. 31 da Lei 12.865/2013, consoante disposto no §6º, conforme segue.*

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, exhaustivamente 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.

Visando à revisão do Despacho Decisório, 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)**; 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.

Passa então, no tópico III – DOS INSUMOS, a expor os fundamentos contrários ao trabalho fiscal, ora resumidos sob os títulos que repito, incluindo a numeração.

### **3.1 - Aquisição de Fertilizantes**

Afirma, em relação insumos não tributados pelo PIS e Cofins (isentos, sujeitos a alíquota zero), cujos créditos a fiscalização considerou indevidos, que “se tratam **essencialmente de fertilizantes**”, logo, “**insumos essenciais e relevantes**” na sua atividade, pelo que “**merece ser mantido o crédito apurado sobre o total das aquisições** relacionadas no demonstrativo apresentado”.

### **3.2 – DOS SERVIÇOS DE FRETES UTILIZADOS COMO INSUMOS**

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

Defende o direito a créditos das duas Contribuições decorrentes de fretes para o transporte de insumos com alíquota zero ou suspensão. Ressalva que sobre o valor das aquisições dos insumos sujeitos à alíquota zero e suspensão de PIS e Cofins não houve aproveitamento de crédito ordinário, por ter o contribuinte observado o disposto no § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mas 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 os 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, argumentando:

*(...) Neste fundamento, claro está à vedação do direito ao crédito na aquisição de mercadorias ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**.*

*Definitivamente este não é o caso. Uma vez que os fretes são alcançados pelas Contribuições. O fato da mercadoria adquirida ser tributada a alíquota zero e/ou suspensão, não autoriza a extensão da interpretação no sentido de afastar o direito ao crédito nos serviços contratados (fretes) e aplicados no transporte daquelas mercadorias.*

*A função primordial da mecânica da não-cumulatividade do PIS e Cofins é evitar o "efeito cascata" da tributação. É tornar não cumulativo as receitas.*

*Assim sendo, ao contrário do entendimento adotado pelo agente fiscal, a tributação na operação anterior, torna legítimo o direito ao aproveitamento dos créditos sobre as aquisições os serviços de fretes, conforme previsão legal contida no **inciso IX combinado com o inciso II do art. 3º da lei 10.833/2003**.*

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. Este foi o entendimento do e. STJ no REsp nº 1.221.170/PR.”

### **3.2.2 - DOS FRETES APLICADOS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS**

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 nº 9303-004.318 e os Acórdãos CARF nºs 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.”

### **3.2.3 DOS FRETES SUBCONTRATADOS CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS (FRETES) EMITIDOS PELA PRÓPRIA CONTRIBUINTE**

#### **CTRC do Contribuinte – Serviço Prestado Por Pessoas Jurídicas Transportadoras**

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”, cujo art. 16 transcreve.

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.

Tece esclarecimento sobre o “Frete Itacoatiara”, afirmando:

*Nesta operação, a Impugnante utiliza os serviços de transporte da empresa Hermasa Navegação da Amazônia S/A, sendo que pelo fato da Amaggi Exportação e Importação Ltda. ser preponderantemente exportadora, a Hermasa fica suspensa do recolhimento de PIS/COFINS, conforme regulamentado no art. 40 e parágrafos da Lei nº.*

*10.865/2004. Todavia, a Recorrente esmaga uma parte dos produtos no Mercado Interno, fazendo que a suspensão do PIS/COFINS sobre o frete seja afastada, gerando, consequentemente, o respeito crédito do qual a Recorrente vem se utilizando. Para corroborar, seguem anexos os documentos que demonstram os débitos de PIS/COFINS desta operação (Doc\_Comprobatórios 04).*

Conclui o tópico afirmando que se trata de “**serviço essencial e relevante, prestado por pessoas jurídicas**, conforme relação de operações apresentadas pela contribuinte, o crédito apurado sobre estas operações merece ser mantido (**Anexo 1, planilha contida no Doc\_Comprobatórios01.rar**).”

### 3.3 - DA ENERGIA ELÉTRICA

Refuta a glosa dos “valores das faturas relativos a operações que não representam o consumo de energia, entre elas: Demanda Contratada, Contribuição para a Iluminação Pública, Multas, Juros e despesas referentes à emissão de segunda via da fatura” (item 3 da Informação Fiscal), considerando o contribuinte 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 nº 10.833, de 2003, combinado com o inc. III do mesmo artigo.

Entende que “O mesmo fundamento vale para a glosa de ‘outras operações com direito a crédito’, quais sejam, aquelas relativas a despesas cobradas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE (despesas de liquidação, encargos, penalidades e contribuições mensais)”.

### 3.4 - DAS DESPESAS DE ALUGUÉIS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Alega que faz jus a créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoas jurídicas, em face do inc. IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que apurou esses créditos “conforme comprovantes de pagamentos apresentados no **Anexo 3 (planilhas contidas no Doc\_Comprobatórios01.rar)** a manifestação de inconformidade” e “Assim requer a contribuinte a manutenção total dos créditos apurados sobre estas operações”.

### 3.5 – DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES APLICADOS NA OPERAÇÃO DE VENDAS

Invoca o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ressalta que os fretes desta rubrica são serviços “**essenciais e relevantes na atividade econômica** da Contribuinte, atraindo por consequência o enunciado do REsp nº 1.221.170/PR”, e afirma também o seguinte:

*Além disso, a glosa incidente sobre as operações de armazenagem ocorreu por falta de documentos comprobatórios, todavia, nesta oportunidade, a contribuinte junta aos autos todas as notas referentes a estas operações (Doc\_Comprobatórios02 anexo).*

Portanto, considere-se que a Contribuinte suportou as **despesas de armazenagem** de mercadorias, por conseguinte, tem o direito ao crédito - **Anexo 4, planilha contida no Doc\_Comprobatórios01.rar**.

#### 3.5.1 – Fretes de Terceiros – CT-e com emissão fora do período em análise

Invoca o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes”, considera que “não se sustenta a alegação do agente fiscal que efetuou glosas pelo fato do **CT-E ter sido emitido com data fora do período em análise**”, e conclui:

*Portanto, pelo fato da Contribuinte ter suportado o ônus da contratação do serviço de transporte, apurou créditos sobre as despesas de fretes na operação de venda, conforme planilha contendo a relação das operações apresentadas no **Anexo 4** a manifestação de inconformidade.*

*Assim requer a contribuinte a manutenção total dos créditos apurados sobre estas operações.*

### **3.5.2 - Fretes subcontratados**

Registra mais uma vez que “não possui frota própria de caminhões para realizar serviços de transporte, portanto as operações que a fiscalização afirma terem sido subcontratados, se tratam na realidade de subcontratação/afretamento de outras pessoas jurídicas” e, de modo semelhante ao subitem 3.2.3, acima, conclui afirmando que se trata de “**serviço essencial e relevante, prestado por pessoas jurídicas**, conforme relação de operações apresentadas pela contribuinte, o crédito apurado sobre estas operações merece ser mantido. (**Anexo 4**)”.

### **3.5.3 – Fretes prestados por Empresas do Simples Nacional**

Contesta a glosa parcial relativa aos fretes prestados por optantes do SIMPLES Nacional, afirmando (inexiste o item 4.2.3 da Inconformidade adiante referido; no item 3.2.3, acima, o contribuinte também trata de fretes):

*Mais uma vez o agente fiscal não considerou que as disposições constantes do § 19º e 20º do art. 3º da Lei 10.833/2003, não se aplicam a Contribuinte em causa. E, sim, quando a Contratação se **der por empresa prestadora de serviços de transporte rodoviário**, como demonstrado exaustivamente no item 4.2.3 da presente Manifestação de Inconformidade.*

*Assim, requer a contribuinte o direito ao crédito integral nas operações de fretes prestadas por Empresas do Simples Nacional, com base no Inciso IX combinado com os Incisos I e II do art. 3º da Lei 10.833/2003.*

## **3.6 - DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO**

Invoca o inc. VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observa que “faz jus a crédito sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado” e finaliza o tópico afirmando:

*Desta forma apurou créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado conforme planilha contendo a relação das operações apresentadas no **Anexo 5** (planilha contida no Doc\_Comprobatorios01.rar) a manifestação de inconformidade.*

*Vale salientar que em referida planilha a Impugnante adicionou informações complementar em relação à planilha que fora apresentada na fase de fiscalização, como, por exemplo, o número da Nota Fiscal dos bens adquiridos a partir de 2010, sem esquecer que a exigência do n. Auditor protolator do r. Despacho Decisório ora combatido, de apresentar todas as notas, inclusive aqueles que já superam mais de 10 anos, mostra-se como uma exigência desarrazoada.*

*Assim requer a contribuinte a manutenção total dos créditos apurados sobre estas operações.*

### **3.7 – Do Crédito Presumido de maio/2014**

Informa que “a contribuinte realizou a retificação da EFD 05/2014 (Doc\_Comprobatorios03) para a correta escrituração do crédito presumido, em referência à observação contida na informação fiscal que sustenta o r. Despacho Decisório”.

### 3.8 - DA VERDADE MATERIAL

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 deste tópico “a manutenção integral dos créditos pleiteados e novamente apresentados **nos Anexos** a esta Manifestação de Inconformidade.”

### 3.9 - PREVISÃO LEGAL PARA A INCIDÊNCIA DA SELIC

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 neste tópico “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 improcedência da manifestação de inconformidade.

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

É o relatório.

Fl. 14 do Acórdão n.º 3401-010.659 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.903590/2018-14

## 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 violação ao art. 142 do código tributário nacional por suposta deficiência da fiscalização em virtude da falta de busca da verdade material, e consequentemente do acórdão proferido pela d. turma julgadora. Isto porque não lhe teria sido concedida a diligência para apresentação de documentos pertinentes.

Contudo, nos termos da Súmula CARF n. 163, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ademais, o contribuinte poderia ter apresentado os julgamentos em conjunto com a manifestação de inconformidade, nos termos da legislação que regula o processo administrativo e não o fez, não dando qualquer indício de que teria quaisquer outros meios comprobatórios além daqueles já analisados pela unidade de origem e pela DRJ.

Por fim, não custa recordar se tratar de pedido de compensação, recaiando sobre o contribuinte o ônus de demonstrar seu direito creditório, nos termos do art. 74 da Lei. 9.430/96 e no art. 373, I do CPC/2015.

Assim, 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 nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 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 Fertilizantes**

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 estes insumos cujo crédito foi indeferido pela fiscalização, se tratam **essencialmente de fertilizantes**. Logo, por se tratarem de **insumos essenciais e relevantes** na atividade econômica da Contribuinte e, não há razão para o indeferimento.

Ao analisar a questão a DRJ assim se manifestou:

*No item 3.1 da Inconformidade é defendido o direito a créditos do PIS e Cofins sobre fertilizantes, apesar de não tributados pelo PIS e Cofins. Segundo o contribuinte referidos insumos são “essenciais e relevantes” na sua atividade e, portanto, “merece ser mantido o crédito apurado sobre o total das aquisições relacionadas no demonstrativo apresentado”.*

*A glosa deve ser mantida, referendando-se aqui a interpretação da fiscalização de que os bens adquiridos com isenção ou sob alíquota zero não 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 nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, com a seguinte redação (negrito acrescentado):*

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

*(...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*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 nº 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 nº 11-44.092, deste Colegiado, processo nº 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 nº 10.637/2002”.*

Não sendo sujeitos à tributação, correta a glosa.

#### **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 nº 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 3.2.2 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 3.2.3 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 vênia 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, não apresentou documentos o suficiente para comprovar a realização da operação.

*No item 3.4 da Inconformidade o contribuinte afirma que “faz jus a crédito sobre aluguéis de prédios pagos a pessoas jurídicas”, conforme “comprovantes de pagamentos apresentados no Anexo 3 (planilhas contidas no Doc\_Comprobatorios01.rar)”, mas despreza que nesta rubrica foram objeto da glosa somente os valores “referentes ao arrendamento da pessoa jurídica Salles Agropecuária, uma vez que o contrato apresentado é referente a outra pessoa jurídica” (conforme o item 4 da Informação Fiscal).*

*No item 3.4 da Inconformidade o contribuinte invoca o inc. IV do art. 3º da lei 10.833, de 2003, mas não apresenta o contrato junto à empresa Salles Agropecuária (nem o menciona).*

*Assim, descabe qualquer reforma no Despacho Decisório, que já computou e demonstrou da melhor forma os créditos cujo direito é assentado no inc. IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003..*

Neste aspecto, a juntada do livro razão nesta fase processual não é o suficiente para comprovar a ocorrência e seus termos, o acórdão recorrido deve ser mantido por suas próprias razões.

### **DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO 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 no **Anexo 5 (planilha contida no Doc\_Probatorios01.rar)** a manifestação de inconformidade."*

*Salienta que desta vez adicionou informações complementares em relação à planilha apresentada antes do Despacho Decisório, "como, por exemplo, o número da Nota Fiscal dos bens adquiridos a partir de 2010, sem esquecer que a exigência do n. Auditor protocolator do r. Despacho Decisório ora combatido, de apresentar todas as notas, inclusive aqueles que já superam mais de 10 anos, mostra-se como uma exigência desarrazoada".*

*Apesar dos números das Notas Fiscais, não apresenta detalhes sobre nenhum imobilizado e sua utilização, permanecendo, tal como durante o procedimento fiscal, sem demonstrar o direito alegado.*

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

### **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 nº 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 nº 900, de 2008, nº 600, de 2005, nº 460, de 2004, e nº 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 nº 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 nº 1/2014. No caso, a Nota PGFN/CRJ nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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