



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10530.901508/2014-04</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.789 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AMAGGI LOUIS DREYFUS ZEN-NOH GRAOS S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedado à empresa comercial exportadora aproveitar créditos relativos a custos, despesas e outros encargos por conta da aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, para apurar de PIS e COFINS no regime não-cumulativo vinculados à receita de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º e inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. CRÉDITO VEDADO.

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/COFINS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação.

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

PIS/COFINS. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA. SÚMULA CARF Nº 224.

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos

estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. SÚMULA CARF Nº 231.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelas Contribuições não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas Contribuições.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

Versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento de crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior da Contribuição da COFINS não-cumulativa, indicado para compensação com débitos de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

O Despacho Decisório Eletrônico reconheceu a existência de direito creditório no valor de R\$ 818.166,02 e homologou parcialmente as compensações declaradas na respectiva DCOMP, considerando o Relatório Fiscal emitido no processo nº 10530.723164/2015-69.

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente por unanimidade de votos, nos termos do v. Acórdão proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife/PE.

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância, apresentando tempestivamente o Recurso Voluntário, pelo qual pediu o provimento para reforma do acórdão recorrido, para o fim de que seja integralmente reconhecido o direito creditório pretendido, homologando-se as compensações declaradas.

Apresentado o recurso, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme Despacho de Encaminhamento de fls. 324 o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### 2. Mérito

#### 2.1. Do método de apuração dos créditos

Versa o presente litígio de Pedido de Ressarcimento (“PER”) nº 42271.18306.151013.1.1.09-7730, por meio do qual a Recorrente objetiva o ressarcimento de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na sistemática não-cumulativa, apurados no terceiro trimestre do ano-calendário de 2013, para compensação de débitos próprios.

O Despacho Decisório concedeu parcialmente o PER no valor de R\$ 818.166,02 e, como resultado, homologou parcialmente as DCOMPs apresentadas, alegando a ausência de crédito disponível para compensação.

A DRJ de origem manteve o entendimento do Despacho Decisório, determinando que, para calcular o percentual de rateio aplicável aos contribuintes que operam parte sob o regime cumulativo e parte sob o regime não-cumulativo, é necessário excluir da receita bruta total as receitas das operações em que a empresa atuou como comercial exportadora.

Argumentou a defesa que o art. 3º, § 7º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/03 prevê, nas hipóteses em que somente parte das receitas tributáveis pela pessoa jurídica esteja sujeito ao regime não-cumulativo, deverá haver a apropriação do crédito exclusivamente em relação aos custos e despesas relacionados a tais receitas. Neste sentido, estão previstos nos § 8º dos respectivos arts. 3º dois critérios, a saber: **(i)** a apropriação direta, que dependerá de um controle contábil que permita identificar qual a parcela dos custos e despesas atreladas às receitas não cumulativas; e **(ii)** o rateio proporcional, calculado por meio da aplicação aos custos e às despesas da razão percentual entre a receita não cumulativa e a receita total.

Argumentou, ainda, que não estão incluídas no rol dos aludidos dispositivos as receitas de exportação que ficaram determinadas na redação dos artigos 6º da Lei nº 10.833/03 e 5º da Lei nº 10.637/02. A redação dos §1º e §3º dos mencionados artigos é bastante clara quanto a existência de créditos nas operações de exportação, de modo que a interpretação sistemática desses dispositivos leva à lógica conclusão da inclusão das receitas de exportação junto às receitas sujeitas ao regime da não cumulatividade.

Com isso, entende que não há que se falar de exclusão das receitas decorrentes de operações com fim específico de exportações do cômputo do rateio proporcional.

O direito creditório foi negado pela DRJ com a seguinte motivação:

Em que pese o esforço argumentativo desenvolvido pelo contribuinte, não há como acatar o entendimento por ele defendido. Da leitura do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, já transcrito, infere-se que há vedação para apuração, pela empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, de “créditos” vinculados à receita de exportação, não havendo restrição a qualquer das hipóteses legais de creditamento. Assim, entende-se que a exegese correta é no sentido de que todas as hipóteses previstas nos incisos dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estão alcançadas pela vedação.

Não há aqui nenhuma interpretação extensiva. Na verdade, é o entendimento defendido pelo contribuinte que se afasta do sentido da norma, pois tende a fazer uma limitação da vedação à apuração de créditos que não encontra amparo no texto legal.

A Receita Federal do Brasil, através da sua Coordenação-Geral de Tributação, pronunciou-se sobre esse tema na Solução de Divergência COSIT nº 8, de 24/01/2017 (publicada no DOU de em 26/01/2017, seção 1, página 23). A seguir,

transcreve-se a ementa dessa Solução Divergência, bem como trechos da sua fundamentação:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. (...) A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003 relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Em síntese, a controvérsia principal neste litígio versa sobre o alcance da vedação à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep contida no § 4º do art. 6º e no art. 15, III, da Lei nº 10.833/2003, bem como o que deve ser computado como receita de exportação para efeito do rateio proporcional a que se referem os §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Como informado em razões recursais, a Recorrente é uma *joint venture* formada por três empresas de comercialização de grãos, vendas de insumos agrícolas e logística, sendo elas a AMAGGI, a LOUIS DREYFUS COMPANY e a subsidiária brasileira do grupo japonês ZEN-NOH GRAIN. Sua atuação consiste na comercialização de soja e milho, na venda de insumos (notadamente fertilizantes, defensivos e sementes) e na exploração de serviços de logística de grãos.

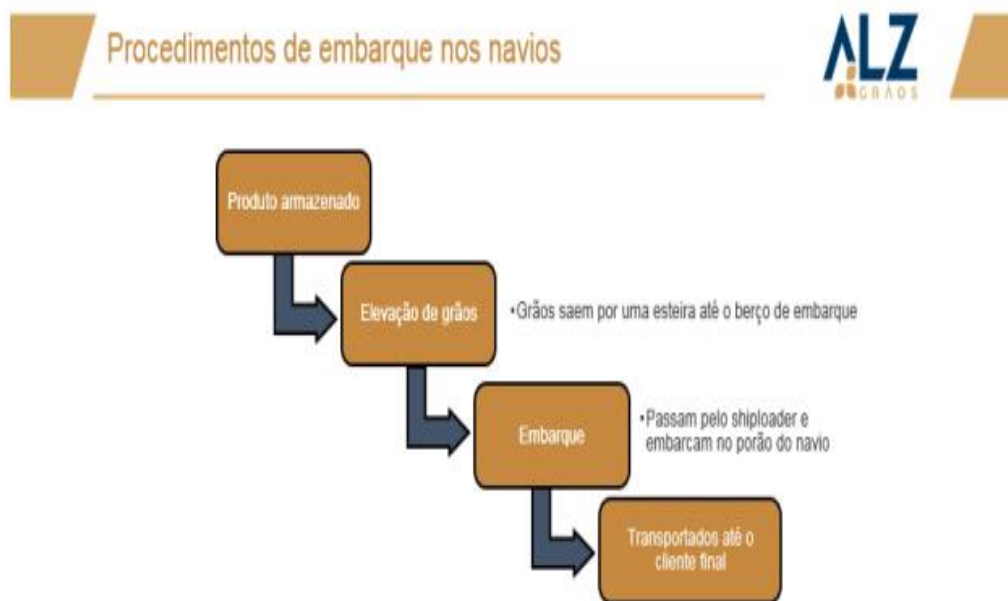
A atividade econômica principal da Contribuinte é declarada através do CNAE 46.22-2-00 (comércio atacadista de soja).

**Vejamos o Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral:**

 <b>REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL</b> <b>CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA</b>		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO <b>10.962.697/0001-35</b> MATRIZ	<b>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</b>	DATA DE ABERTURA <b>26/05/2009</b>
NOME EMPRESARIAL <b>AMAGGI LOUIS DREYFUS ZEN-NOH GRAOS S.A.</b>		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) <b>ALZ GRAOS</b>		PORTE <b>DEMAIS</b>
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL <b>46.22-2-00 - Comércio atacadista de soja</b>		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 01.63-8-00 - Atividades de pós-colheita 46.23-1-06 - Comércio atacadista de sementes, flores, plantas e gramas 46.23-1-08 - Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas com atividade de fracionamento e acondicionamento associada 46.32-0-01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados 46.83-4-00 - Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo 46.93-1-00 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários 49.30-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional 50.11-4-01 - Transporte marítimo de cabotagem - Carga 50.21-1-02 - Transporte por navegação interior de carga, intermunicipal, interestadual e internacional, exceto travessia 52.31-1-02 - Atividades do Operador Portuário 52.50-8-03 - Agenciamento de cargas, exceto para o transporte marítimo 64.63-8-00 - Outras sociedades de participação, exceto holdings 71.20-1-00 - Testes e análises técnicas		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA <b>205-4 - Sociedade Anônima Fechada</b>		
LOGRADOURO <b>ROD BR-242</b>	NÚMERO S/N <b></b>	COMPLEMENTO <b>KM 698 SALA 01</b>
CEP <b>47.850-000</b>	BAIRRO/DISTRITO <b>ZONA RURAL</b>	MUNICÍPIO <b>LUIS EDUARDO MAGALHAES</b>
ENDEREÇO ELETRÔNICO <b>FISCAL@ALZGRAOS.COM.BR</b>		TELEFONE <b>(77) 3639-2200</b>
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****		
SITUAÇÃO CADASTRAL <b>ATIVA</b>	DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL <b>26/05/2009</b>	
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL *****		
SITUAÇÃO ESPECIAL *****	DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****	

Para demonstrar a operação conduzida pela Recorrente, que consiste na compra e venda de grande volume de *commodities*, cujos gastos incorridos com serviços de movimentação de mercadorias explica como fundamentais, foi exposto em peça recursal o fluxograma das etapas que compreendem a recepção dos grãos adquiridos, que abaixo reproduzo:





Portanto, a defesa confirma que desenvolve suas atividades na **comercialização e na prestação de serviços de logística** e, para cumprimento de seus objetos sociais que constituem, dentre outros, o comércio atacadista de soja, realização de atividades pós-colheita, o transporte rodoviário de cargas e a atividade de operador portuário.

Não obstante as considerações da Recorrente, observa-se no presente caso que há vedação expressa quanto à apropriação de créditos vinculados a receita de exportação, conforme dispõe o §4º do art.6º, da Lei nº10.833/03, *in verbis*:

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

- I exportação de mercadorias para o exterior;
- II prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;
- III prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

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

- I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;
- II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

**§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.**

(...)

**Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:**

(...)

**III nos §§ 3 e 4º do art. 6º desta Lei.**

(destaques nossos)

**Constata-se que ao regular o §§ 1º e 4º do art. 6º e o inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, assim define:**

- **§ 1º do art. 6º:** O direito ao crédito de COFINS e PIS é restrito ao contribuinte que realiza a operação de saída com pagamento das contribuições;
- **§ 4º do art. 6º:** A vedação ao crédito também se aplica aos custos, despesas e encargos que integram o preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação;
- **Inciso III do art. 15:** Amplia a vedação ao impedir a apropriação de créditos de PIS e COFINS para empresas comerciais exportadoras **em relação a aquisição de mercadorias e custos associados à exportação.**

Por sua vez, o **§ 6º-A do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004**, reafirma que despesas relacionadas à receita de exportação não são elegíveis para créditos de COFINS e PIS.

**Vejamos:**

Art. 40. (...).

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

Resta claro que os dispositivos legais acima estabelecem que a não-cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS não se aplica às empresas comerciais exportadoras no que tange à apuração de créditos sobre a aquisição de mercadorias destinadas à exportação.

Com isso, mesmo que as despesas de frete estejam diretamente ligadas ao processo de exportação, a legislação impede a apropriação de créditos de COFINS e PIS.

A vedação ao crédito busca evitar que um crédito já apropriado em uma etapa anterior seja novamente utilizado por outro contribuinte na cadeia, o que poderia causar distorções e injustiças no cálculo das contribuições. Assim, a vedação é necessária para manter a integridade e a justiça do sistema não-cumulativo.

A **Solução de Divergência COSIT nº 8, de 24/01/2017** (publicada no DOU de em 26/01/2017, invocada pela DRJ, assim conclui:

39. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo ao autor do recurso que **os dispêndios de frete internacional na operação de venda efetuados por Empresas Comerciais Exportadoras não geram créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa devido às expensas vedações legais contidas no § 4º do art. 6º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003, e no inciso II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002.**

40. **Os dispêndios com armazenagem vinculada à exportação efetuados por Empresas Comerciais Exportadoras não geram créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, por expressa vedação legal contida no § 4º do art. 6º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.**

41. Reformam-se as Soluções de Consulta SRRF10/Disit nº 103, de 24 de maio de 2007, e SRRF08/Disit nº 151, de 02 de junho de 2006 quanto à interpretação do inciso II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002. (destaque nosso)

Por sua vez, concordo com a conclusão do ilustre Julgador de primeira instância, de que está “correto o procedimento fiscal de não considerar as receitas correspondentes às referidas operações no montante da receita de exportação e nem no montante da receita bruta total, auferida em cada mês, utilizados no cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos comuns que autorizam o aproveitamento de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e COFINS”.

Portanto, está correta a conclusão da DRJ em manter a glosa dos créditos decorrentes da aquisição de soja e fertilizantes e com fim específico de exportação, bem como das despesas com a respectiva armazenagem.

## **2.2. Da Transferência de Mercadorias (Retorno Simbólico/Recusa da Mercadoria)**

Entende a Recorrente que devem ser revertidas as glosas dos créditos originados de transferências de mercadorias relativas aos retornos simbólicos e recusa da mercadoria. Para tanto, justifica que necessita utilizar, por vezes, da transferência dos insumos entre os estabelecimentos como forma de atender às demandas de mercado, permitindo a maior eficiência de suas operações.

O pedido foi negado pela DRJ em razão da conclusão de que cabe ao contribuinte demonstrar que foram observadas todas as especificidades necessárias para gerar crédito.

**Reproduzo os fundamentos da decisão recorrida neste ponto:**

**C.2) TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS - RETORNO SIMBÓLICO/RECUSA DA MERCADORIA**

O contribuinte entende que, em qualquer hipótese, os gastos com fretes devem autorizar o creditamento, já que, ao contrário da tributação das mercadorias adquiridas, o frete é um negócio jurídico autônomo, sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portanto, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos, mesmo na hipótese em que não houve a venda de mercadoria, mas incorreu em gastos com seu transporte, como no caso de retorno simbólico ou recusa da mercadoria.

Sobre o tema, assim se manifestou a fiscalização:

**3.3.3.4. Retorno Simbólico de Mercadoria (item "f")**

*134. Outra situação encontrada, quando da análise dos documentos fiscais entregues, diz respeito à existência de conhecimentos de transporte sobre os quais a fiscalizada procedeu à apropriação de créditos de Pis/Pasep e Cofins, em que o produto transportado refere-se à nota fiscal de "retorno simbólico de mercadoria", a exemplo do CTRC n° 629, de 13/06/2013, vinculado à NF n° 2281.*

*(...)*

*136. Vê-se, portanto, que referidos documentos fiscais não se referem a operações venda de mercadoria, mas apenas de procedimento atinente à formalização do transporte das mercadorias para fins de formação de lote e posterior exportação.*

*137. Tal operação, no entanto, não se enquadra em qualquer hipótese legalmente prevista para creditamento, motivo pelo qual os respectivos valores foram excluídos do cálculo.*

**3.3.3.6. Mercadoria recusada (item "h")**

*143. Dentre os documentos relacionados na rubrica em análise, constam CTRC relativos ao transporte da mercadoria proveniente do Porto de Cotegipe para entrega no estabelecimento da fiscalizada ou em estabelecimento formalmente contratado como depositário.*

*144. Em análise dos referidos conhecimentos de transportes, foi verificado que se trata de devoluções da soja anteriormente enviada ao Porto para embarque e que*

*não atenderam ao padrão de qualidade exigido, a exemplo do CTRC nº 6136, de 25/09/2013, relativo à NF nº 2747 145. Portanto, mais uma vez, não se trata de despesa de frete relativa a operações de vendas, conforme exigido pelo inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, capazes de gerar crédito; tampouco se enquadram nas outras hipóteses de tomada de crédito relacionadas nos demais incisos do retromencionado art. 3º.*

*146. Por tal motivo, os documentos fiscais relacionados no citado Anexo V, identificados como "mercadoria recusada", serão excluídos do cálculo.*

Registre-se que, não obstante a previsão da lei seja no sentido de autorizar o creditamento sobre os fretes em inúmeras hipóteses, cabe ao contribuinte demonstrar que foram observadas todas as especificidades necessárias para gerar crédito (por exemplo e conforme já solicitado pela fiscalização: se o ônus foi do comprador/contribuinte e o local de origem do transporte (no caso de frete de compra), se o frete interno ocorreu dentro do processo produtivo (no caso de transporte entre estabelecimentos), se o ônus foi do vendedor/contribuinte e o local de destino do transporte (no caso de frete de venda).

No caso de frete oriundo de mercadoria recusada ou retorno simbólico, visto não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses que geram crédito de PIS e COFINS, deve ser mantida a glosa. Mesmo tendo ocorrido os gastos com transporte das mercadorias, esses valores não geram direito a crédito de PIS e Cofins, pois não decorreram de vendas e tampouco estão associados ao seu processo produtivo, não se podendo aplicar, como defende o impugnante, o art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Ademais, para caracterização dessas despesas como insumo, a interpretação deve ser efetuada à luz da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018, que como se pode verificar, não autorizam que se considerem referidos gastos como insumos.

#### **Com razão à decisão recorrida.**

Versando este litígio sobre pedido de crédito, aplica-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Vejamos as decisões abaixo colacionadas:

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

#### **RESSARCIMENTO DO IPI. COMPROVAÇÃO**

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários a apreciação de pedido formulado, a demonstrar o direito do contribuinte, ele se obriga a apresentá-los para comprovar o seu direito, caso contrário se sujeita à análise de seu pedido destituída de provas.

ÔNUS DA PROVA Cabe a defesa do ônus dos fatos que fundamentam o pedido de ressarcimento.

Recurso voluntário negado.

**(Acórdão nº 3403-003.392 – PAF nº 13869.000095/00-40 – Relator: Conselheiro Antonio Carlos Atulim)**

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

**(Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

**(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)**

Destaco a fundamentação que embasou o voto condutor do v. **Acórdão nº 9303-002.562**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, abaixo reproduzida:

Aqui o ônus probante é daquele que pleiteia o direito creditório, nos exatos termos do art. 333 do CPC. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre da distribuição legal do ônus da prova. **Há que se “convencer” o julgador da existência do direito e a parte contrária dos fatos impositivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo.**

**O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que**

**os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.**

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

*In casu*, **o titular do direito creditório, em tese, é que tem que provar, por meio de provas suficiente para demonstrar a certeza e liquidez do direito.** A meu ver o contribuinte não se desincumbiu desse ônus.

Destarte, **apenas com a retificação da DCTF não gera direito creditório. Mesmo que haja uma retificação a destempo, o fato é que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem relativizando o entendimento da preclusão tanto da retificação da DCTF quanto ao momento da apresentação de provas, desde sejam provas cabais, necessárias e suficientes.** A prova deve exaurir em si mesma, ou seja, a sua simples apresentação é suficiente para a comprovação do direito, não tendo que se fazer outras averiguações. Reforçando: **quando demonstrado pelo contribuinte, que o seu direito creditório é líquido e certo, tudo em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desde que sejam apresentadas as provas necessárias e suficientes para embasar a operação, tem-se relativizado a ocorrência da preclusão temporal.** Nesse sentido, há diversos julgados, tais como:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

*Ano-calendário: 2003*

**DCTF. RETIFICAÇÃO CONSIDERADA NÃO ESPONTÂNEA EM PROCESSO ANTERIOR. VERDADE MATERIAL.**

*DCTF retificadora apresentada de forma não espontânea, em virtude de transmissão efetivada após a ciência de despacho decisório de não homologação de compensação, que não reconhecer o direito creditório alegado, viabiliza compensações posteriores, relativas a esse mesmo crédito se for comprovada através dos documentos fiscais competentes em virtude do princípio da verdade material.*

**DÉBITOS CONFESSADOS. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.**

*Eventual retificação dos valores confessados em DCTF deve ter por fundamento, como no caso, os dados da escrita fiscal do contribuinte, para a comprovação da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido (Acórdão 130201.015– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)*

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

*Ano-calendário: 2004*

*PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.*

*O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da DCTF, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da existência do crédito compensado. A simples retificação, desacompanhada de suporte probatório, não autoriza a homologação da compensação do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.*

**(Acórdão 3802001.550 – 2ª Turma Especial)**

Observe-se que para que seja aceito o direito creditório, ainda que a DCTF não tenha sido retificada espontaneamente, deve ser comprovado de maneira cabal o direito creditório, mediante a comprovação dos valores pagos a maior pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam. É dizer, planilha confeccionada pela empresa, desacompanhada de quaisquer outros documentos, não se prestam à finalidade almejada.

Aliás, a consulta ao banco de dados da jurisprudência deste Conselho, demonstra que há diversos pedidos de compensação da Recorrente, que foram denegados pela ausência de prova, como os Acórdãos 3802001.602, 3801001.660, 3801001.659, 3802001.598, 3802001.599, 3802001.593, entre outros. **(sem destaques no texto original)**

Assim, cabe ao contribuinte trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não homologar a compensação pleiteada.

Por tais razões, deve ser mantida a glosa em referência.

### **2.3. Dos Fretes nas Aquisições**

A Contribuinte pede o direito creditório sobre os fretes pagos na aquisição de soja de pessoas física, que assim foi fundamentada no Termo de Verificação Fiscal:

#### **3.3.3.2. Aquisição de soja e fertilizante (itens “c” e “d”)**

113. Identificação, dentre os documentos fiscais apresentados, de frete pago para transporte da mercadoria do fornecedor/ produtor até o armazém da fiscalizada. Trata-se, pois, de frete pago nas aquisições de soja, adubos e fertilizantes.

114. Inicialmente, cabe observar, que **o frete** pago pelo adquirente na compra de insumos destinados à fabricação de bens destinados à venda **integra o custo de aquisição** desses insumos, consoante a boa técnica contábil e o disposto no art. 289, c/c o art. 290, I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que assim dispõe:

*“Subseção III*

*Custo dos Bens ou Serviços*

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e **das matérias-primas utilizadas** será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 14).

§ 1º O **custo de aquisição** de mercadorias destinadas à revenda **compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação** (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.”

*Custo de Produção*

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

**I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;**

(---)”

115. Portanto, regra geral, o frete pago na aquisição de mercadorias destinadas à revenda ou de insumos para fabricação de bens destinados a venda, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos insumos, pode, nos termos do art.3º, II, das Leis nº10.637, de 2002, e nº10.833, de 2003, gerar créditos de contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, já que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição dos insumos.

116. Por outro lado, tem-se que o dispêndio relativo ao frete é de **natureza acessória**, ou seja, acompanha o principal (aquisição do produto). A veracidade de tal questão confirma-se com o fato de que: se o produto adquirido não se enquadrar como insumo do processo produtivo não poderá constituir-se em base de cálculo para a apropriação da contribuição; tampouco o serviço de transporte o fará, dado que depende daquele.

117. Isto posto, fácil perceber que as despesas de frete concernentes à **aquisição de soja, adubo e fertilizantes** não podem compor a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, em razão de: i) a soja ter sido adquirida de pessoa física e, por conseguinte, não se sujeitar à incidência das contribuições; ou, ainda, ter sido adquirida com suspensão de incidência das contribuições, e ii) os adubos e fertilizantes, na venda para o mercado interno, sujeitarem-se à alíquota zero das contribuições, conforme disposto no art. 1º, da Lei nº 10.925, de 2004.

118. Portanto, de acordo com art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, veda-se o aproveitamento do crédito em relação a tais operações. De fato, não havendo tributação no elo imediatamente anterior da cadeia produtiva, a apuração de créditos nas compras feitas incide na vedação legal, dado que não há o que ressarcir.

119. Por fim, nos termos da legislação vigente, o gasto com o transporte de mercadoria somente gerará crédito caso se refira a transporte de “mercadoria capaz de gerar crédito”. É que, em se tratando de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com o serviço deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos. Não havendo apropriação do crédito referente à aquisição do produto, não há que se falar da apropriação do frete a ele relativo.

#### **Assim concluiu a DRJ de origem:**

A manifestante aduz que, embora somente haja previsão expressa para o crédito relativo a "frete nas operações de venda", quando o ônus for suportado pelo vendedor, há que se observar que, na compra de bens, o frete, quando pago pelo adquirente, consoante a boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens, o que está consagrado no art. 289, § 1º do RIR/1999 ("o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte"). Assim, também na forma de serviços estipulados no inciso II do artigo 2º, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins Não-Cumulativos.

Sobre as despesas com fretes, cumpre analisá-las à luz da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018, que atualmente orientam as decisões da Receita Federal do Brasil quanto ao conceito de insumos.

Relativamente aos gastos com frete na aquisição, deve estar demonstrada a natureza do insumo adquirido e transportado, pois o crédito dos valores de frete pagos na aquisição é admitido na mesma proporção em que se der o creditamento do bem adquirido.

Quando o bem adquirido não gera crédito, o frete correspondente também não gera crédito. Nesse passo, relativamente aos gastos com transporte de soja adquirida de pessoas físicas, sem incidência, portanto, das contribuições de PIS e COFINS, não são os mesmos hábeis a gerar crédito.

Quanto aos fretes relativos aos bens adquiridos com fim específico de exportação, como já foi dito no tópico precedente, o § 4º do Art. 6º da Lei nº 10.833/03 veda a apuração de “créditos” vinculados às receitas de bens adquiridos com fim específico de exportação, entendida a impossibilidade de creditamento de qualquer uma das hipóteses previstas nos onze incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Com relação à matéria em análise, deve ser aplicada a **SÚMULA CARF nº 188**, que assim prevê:

#### **Súmula CARF nº 188**

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Com isso, deve ser revertida a glosa sobre os fretes na aquisição de insumos não tributados, desde que cumpridos os demais requisitos legais, ou seja, desde que a aquisição do frete seja originada de pessoa jurídica pelo comprador das mercadorias e desde que tais fretes tenham sido tributados e contabilizados em separado.

## 2.4. Energia elétrica

**Com relação às despesas com energia elétrica**, a Recorrente sustenta que a energia elétrica consumida nas atividades da empresa confere o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme determinação expressa do artigo 3º, III das Leis 10.637/2002 e 10.833/03. Aduz ainda que, não obstante a revogação do inciso V das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as despesas e encargos financeiros também devem ser consideradas no cômputo da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, eis que insumo necessário à consecução das atividades da impetrante.

Esclareceu o i. Julgador da DRJ que na análise dos documentos apresentados nos autos, foi verificado pela auditoria que o contribuinte utiliza como base de cálculo para o crédito das contribuições o **total da fatura emitida pela concessionária de distribuição de energia elétrica**. Assim, com fundamento no inciso III, art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, glosou os valores pagos a título de encargos, acatando somente para fins de crédito, os gastos identificados como “consumo de energia”.

A glosa foi mantida sobre outros gastos constantes da fatura, diversos ao gasto com consumo, tais como juros e multa por atraso no pagamento, por falta de previsão legal para seu aproveitamento como crédito das contribuições.

Para tanto, invocou-se o inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que assim dispõe:

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Está correta a DRJ em manter a glosa em referência.

Sobre a matéria, aplica-se a SÚMULA CARF nº 224, que assim prevê:

**SÚMULA CARF Nº 224:**

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

Por tais razões, deve ser mantida a glosa dos créditos em referência.

**2.5. Créditos Extemporâneos**

**Com relação aos créditos extemporâneos**, argumenta a defesa que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, conforme disposto no § 4º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, ressaltando que a legislação é expressa neste sentido.

O i. Julgador *a quo* negou o pedido, concluindo que, “conforme se depreende do art. 3º, §1º, da Lei nº 10.833/2003, o crédito da contribuição será determinado mediante a aplicação da respectiva alíquota sobre o valor de bens, serviços, despesas e encargos incorridos no mês.”

A DRJ entende que as alterações relativas às informações prestadas no demonstrativo em tela deveriam ser formalizadas por intermédio de Dacon retificador o qual, substituindo integralmente o demonstrativo retificado, serviria, entre outros, para efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. Ademais, ao entregar o Dacon retificador, alterando valores informados em DCTF, a pessoa jurídica deveria apresentar, igualmente, DCTF retificadora. Trata-se de providência indispensável em face de que, apurados créditos relativos à contribuição, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL correspondentes aos mesmos períodos também sofrem reflexos indissociáveis.

Sobre a matéria, não obstante o entendimento desta relatora, deve ser aplicada a **SÚMULA CARF nº 231**, que assim prevê:

**SÚMULA CARF Nº 231:**

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Por tais razões, deve ser mantida a glosa dos créditos em referência.

### 3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelas Contribuições não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas Contribuições.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**