



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.724829/2017-43</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-013.403 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. RATEIO.

As receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que elas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz-se necessário o reconhecimento do direito ao crédito. No presente caso devem ser acatados os créditos em relação: Graxas, aditivos, anticorrosivos e peças de reposição de máquinas que sofrem desgaste, como no caso de correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos, como abraçadeira, anéis, arruelas, correias, buchas, parafusos,

brocas, bujões, cadeados, cantoneiras, ventiladores, lâmpadas, máscaras de solda, luvas, rolamentos, eletrodos, alicates, barras, cabos, caixas, etc.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217, aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 26/09/2024 (vigência em 04/10/2024): “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.”

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 190.

É vedada a apuração de créditos sobre despesas com a locação de veículos, sejam de carga ou de passageiros, conforme entendimento da Súmula CARF nº 190.

DESPESAS COM AQUISIÇÕES DE PALETES, BIG BAG E BULK LINE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 235.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, em face da resistência ilegítima do Fisco, inclusive, para o ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS e da Cofins sob o regime não cumulativo.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do referido crédito por ele pleiteado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) reverter a glosa de créditos em relação às seguintes aquisições: (i.1) embalagens (paletes, big bags e bulk liners) e (i.2) graxas, aditivos, anticorrosivos e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos; e (ii) aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafeté Reis** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Piarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

A interessada acima qualificada apresentou Pedido Eletrônico de Ressarcimento de PIS/PASEP não cumulativa, relativo ao 2º trimestre de 2014, por meio do PER/DCOMP 27747.77017.121114.1.5.18-0336 (fls. 342 a 356), no montante de R\$ 12.098.698,57.

Vinculadas ao pedido de ressarcimento, a contribuinte transmitiu as Declarações de Compensação – DCOMP nº 25012.97039.121114.1.7.18-4070 e 34094.49295.281114.1.3.18-4090.

Relativamente ao PER em questão, a interessada impetrou o Mandado de Segurança visando a antecipação de 70% dos créditos presumidos apurados, conforme previsto na IN RFB 1.497/2014, e obteve êxito, sendo deferido o adiantamento no valor de R\$ 2.916.594,92, em 06/04/2015 (fls. 337 a 340).

A fim de analisar o direito creditório pleiteado, foi efetuado procedimento fiscal de diligência pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, no qual foram enviadas intimações solicitando esclarecimentos e documentos à contribuinte.

Após a análise dos documentos e das informações apresentadas, foi proferido o Despacho Decisório de fls. 596 a 618 concluindo, em síntese, que:

1 - as regras que versam sobre o crédito do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restritamente, porquanto compreendem um incentivo fiscal ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional - CTN, Lei 5.172 de 1966, em seus artigos 111 e 176;

2 - o processo produtivo consiste na industrialização e comercialização feitas principalmente de produtos agrícolas das espécies soja em grãos, caroços de algodão e pluma de algodão, além grãos de café. Não somente os estabelecimentos industriais adquirem os insumos, como diversas outras filiais localizadas próximos aos produtores rurais, servindo como postos de compras, também compram insumos e os transferem para as unidades industriais ou os vendem diretamente ao adquirente (comprador), sem a intermediação de uma filial funcionando como centro de distribuição, no mercado interno ou exportam, conforme a demanda dos mercados interno e externo;

3 - no presente caso, a contribuinte apura receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas (NT) no mercado interno, além da receita de exportação. Com base nos batimentos entre os arquivos SPED NF-e e SPED EFD-C do ano de 2014 foram glosadas as exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (CFOP 7501), as quais foram consideradas pelo contribuinte quando do cálculo do rateio proporcional das receitas. As exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS, conforme §4º do art. 6º e art. 15, III, da lei 10.833/2003;

4 - se sobre as operações realizadas com CFOP 7501 não se pode apurar crédito, por conseguinte, elas também não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio. Assim, quando adquire mercadorias com fim específico de exportação, estaria atuando como empresa comercial exportadora, para qual a apuração de créditos é vedada;

5 - ao serem glosadas da receita de exportação foram, conseqüentemente, excluídas da receita bruta total, para cálculo do percentual de rateio entre as receitas;

6 - de acordo com o artigo 3º, inciso I, das Leis 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o contribuinte pode descontar créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições de bens adquiridos para revenda. A maior parte das aquisições corresponde à compras de pluma de algodão e milho efetuadas majoritariamente de cooperativas. As cooperativas dispõem de permissão legal para excluir de sua base de cálculo os valores repassados a seus cooperados, nos termos do inciso I do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

7 - devem ser glosados os créditos apurados pelo contribuinte, relativos às aquisições de cooperativas que tenham realizado a exclusão dos valores da sua base de cálculo, consoante previsão legal;

8 - foram efetuadas consultas ao sistema DCTF da Receita Federal e aos arquivos da EFD - Contribuições, onde foram verificadas as receitas informadas, a base de cálculo apurada pela cooperativa e eventuais pagamentos. Observou-se que na maior parte dos casos, as receitas tributadas e as bases de cálculo do PIS e da COFINS na EFD-C encontram-se completamente zeradas ou com algum valor apurado para receita tributada no mercado interno, porém, na informação referente à base de cálculo oferecida à tributação, a mesma encontra-se zerada, ou seja, apesar de ter apurado receita decorrente de venda tributada no mercado interno, a cooperativa não ofereceu esse valor à tributação, efetuando a exclusão da base de cálculo. Do mesmo modo, a DCTF encontra-se zerada ou com recolhimento apenas do PIS/PASEP sobre folha de salários. Com base nessas informações, foram localizadas e glosadas as aquisições das cooperativas que efetivamente excluem da base de cálculo os valores repassados aos associados e que por consequência apresentavam base de cálculo para PIS e COFINS zerada ou praticamente zerada;

9 - além das aquisições já citadas, foram glosadas também aquisições de paletes, big bag e bulk line, uma vez que foi constatado, em consultas efetuadas nos arquivos de NF-e, notas de entrada e saída, que a contribuinte não comercializa tais produtos. As aquisições são efetuadas nos CFOP correspondentes à compras para industrialização e não compras para comercialização. Como tal, são utilizadas como embalagens de transporte, não se incorporando ao produto, e, por conseguinte, não geram direito a crédito como insumos;

10 - do ponto de vista das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, somente geram créditos no regime não cumulativo os gastos com insumos diretos, cuja previsão está expressa no art. 3º, inciso II de ambas as leis e os insumos indiretos, restritos àqueles previstos nos demais incisos do mesmo artigo. No que tange ao conceito de insumo do inciso II do art. 3º das leis citadas, existem certas limitações impostas, que vincularam a caracterização de insumo a sua aplicação direta no processo produtivo;

11 - foram glosados valores referentes a materiais de embalagem de transporte, conforme detalhamento fornecido pelo interessado após intimação. Os materiais de embalagem que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados, não geram crédito;

12 - é nesse contexto, que os denominados "big bags", comumente utilizados pelos segmentos alimentício, agrícola, de fertilizantes etc., se caracterizam como embalagem específica para movimentação, armazenagem e transporte de produtos. Também foram glosados valores referentes a "pallets", tela de aniação e outros que o interessado informou utilizar apenas para transporte;

13 - as graxas se tratam de insumo indireto de produção. Embora seja mercadoria com propriedades lubrificantes, difere dos óleos lubrificantes. As graxas são uma combinação de um fluido com um espessante, com consistência semissólida, resultando em um produto homogêneo com qualidades lubrificantes, porém diferentes do óleo lubrificante. Aqui cabe esclarecer que como insumos indiretos, os lubrificantes e combustíveis só geram crédito por previsão legal. Desse modo, no caso das graxas, por ausência de previsão legal, não há direito ao crédito. Além das graxas, foram glosados também valores referentes às aquisições de aditivos, anticorrosivos, os quais não se enquadram no conceito de lubrificantes e combustíveis, não gerando créditos por falta de expressa previsão legal;

14 - aos materiais de limpeza e kits de análises laboratoriais/testes aplicase o disposto para as graxas. Uma vez que são insumos indiretos e não estão literalmente dispostos na legislação pertinente, não geram crédito de PIS e COFINS. Insumos glosados:

querosene de limpeza, solução de limpeza, kit de análises, kit de proteínas etc.;

15 - caso as peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos estejam incluídas no ativo imobilizado, não poderão gerar crédito. Contrariamente, não estando incluídas no ativo imobilizado, podem gerar crédito desde que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas e sejam utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda. Com base nos memoriais de cálculo apresentados e descrição do processo produtivo não restou clara a caracterização dessas condições. Assim, não havendo certeza e liquidez do direito ao crédito foram glosados os créditos. Insumos glosados: correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos etc.;

16 - além das questões acima tratadas, o interessado adquire esses e outros itens sob CFOP 1556, 2556, 1407 e 2407. Em relação aos CFOP 1556 e 2556, trata-se de material de uso e consumo e, que pela descrição do processo produtivo do contribuinte e pelos memoriais de cálculo apresentados não foi possível a comprovação de que seriam insumos empregados diretamente na produção. Já no caso dos CFOP 1407 e 2407 (Compra de mercadoria para uso e consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária), independentemente

da natureza do bem adquirido, não haveria direito ao crédito, pois as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ambas no art. 3º, §2º, vedam a tomada de créditos das contribuições a partir de aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição;

17 - para dar efetiva aplicação ao regime da não-cumulatividade a que passaram a estar sujeitos o PIS e a COFINS, as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, ao lado de garantir créditos sobre as aquisições de insumos feitas junto a pessoas jurídicas, asseguraram, em seu artigo 3º, parágrafos 10º e 5º, respectivamente, às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal e vegetal, crédito presumido calculado sobre as aquisições de matérias-primas ou serviços adquiridos de pessoas físicas e cooperativas;

18 - a empresa apresentou as planilhas com todas as aquisições de caroço de algodão que geraram o crédito presumido apropriado. No entanto, a lei permite que apenas as compras de caroço de algodão utilizado como insumo possam gerar crédito presumido, sendo vedada a sua apuração no caso de aquisições para simples comercialização;

19 - a partir de 10/10/2013, a metodologia de apuração do crédito presumido vinculado à soja sofreu alteração, conforme art. 31 da Lei nº 12.865/2013. Foram feitos batimentos entre os arquivos do SPED NF-e e da EFD-C e os valores constantes dos memoriais de cálculos apresentados, sendo constatado que os valores apropriados pela empresa estão compatíveis com os constantes nos arquivos SPED. Assim, foram mantidos os valores apurados para o crédito presumido de soja;

20 - no caso do café, a metodologia de apuração sofreu modificações a partir de 1º de janeiro de 2012, com base no Art. 5º da Lei nº 12.599 de 2012 e arts. 5º, 7º e 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.223/2011. Para fins do crédito presumido, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação. É considerada mera revenda aquela em que o produto é revendido sem passar por processo que lhe imponha alteração física, como descascamento, moagem, mistura (blend), entre outros. Portanto, no caso em concreto, o contribuinte faz jus ao crédito presumido apropriado, pois efetua o beneficiamento do café para a exportação, conforme resposta ao Termo de Intimação nº 01/2017;

21 - o legislador permitiu o creditamento de aquisições de serviços utilizados tanto na produção ou fabricação de insumos quanto na prestação de serviços e enquadrou ambas as hipóteses no inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

22 - em que pese o serviço ser relevante no que concerne às atividades da empresa, não há como reconhecer créditos referentes a serviços que não sejam empregados diretamente na industrialização de produtos. Aqui, aplica-se o conceito de insumo, tal qual empregado para os bens utilizados como insumos e o serviço deve estar diretamente inserido na cadeia produtiva. De tal modo que,

foram aceitos serviços de industrialização de óleo de soja, arroz, entre outros com CFOP 1124 ou 2124;

23 - consoante os memoriais de cálculo apresentados foram glosados diversos serviços de CFOP 1933 e 2933, os quais não guardam relação direta com o processo produtivo da empresa ou que para os quais não há previsão legal de creditamento, que não apresentam qualquer relação com as atividades da empresa ou aqueles em que não foi possível comprovar a sua utilização direta no processo produtivo da empresa, com base nas descrições dos memoriais apresentados e nas notas fiscais. Serviços glosados: serviços portuários(fumigação e outros não especificados); manutenção elétrica; lubrificação e conserto: instalação e montagem de aparelhos e máquinas; serviços de caster; consultoria jurídica; execução, por administração, empreitada; serviços de coleta; remessa ou entrega de correspondência; restauração e recondicionamento; de dedetização e desinfecção: recrutamento, agenciamento e seleção: serviços de transporte de funcionários: planos de medicina em grupo: funilaria e lanternagem: recauchutagem ou regeneração; perícias e laudos; varrição e coleta; instrução e treinamento; sondagem; hospedagem; fornecimento ou emissão de atestados; corretagem; aquisição de telefonia. Foram glosados também serviços com a seguinte descrição: "00000040001079 - SERVIÇO DE INDUSTRI". Neste caso não é descrito o tipo de serviço especificamente e com base nas descrições do item e na razão social dos fornecedores informada nas planilhas não é possível inferir que tais serviços são aplicados diretamente na produção de bens. Muitos são serviços de manutenção elétrica, não sendo possível identificar em que local e/ou equipamento foram empregados;

24 - a lei 10.637/2002 estabeleceu quais valores poderiam ser considerados como créditos passíveis de utilização pelo contribuinte do PIS/Pasep. Com a publicação da lei 10.833/03, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da COFINS, passou a ser admitido também o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. O art. 15 da mesma lei estendeu dita determinação aos contribuintes enquadrados no regime de não-cumulatividade do PIS/Pasep;

25 - no intuito de esclarecer quais os tipos de fretes informados nos memoriais de cálculo, o contribuinte foi intimado a apresentar planilha segregando os tipos de frete, que foram separados em: fretes de compras, vendas e transferência de produtos acabados;

26 - observe-se que há a hipótese de creditamento de custos com serviços de frete, além das hipóteses expressamente previstas na legislação acima colocadas. Esta se verifica quando o custo deste serviço, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, quando o valor do serviço de frete passa a integrar o valor de aquisição de tal bem;

27 - integrando os fretes sobre compras ao custo de aquisição, o crédito calculado deve ser dividido em três tipos: insumos ou mercadorias com direito a crédito integral, com direito a crédito presumido e sem direito a crédito. O contribuinte em questão adquire mercadorias ou insumos nas três modalidades;

28 - assim, essencial no caso dos fretes de compras em questão, a informação do CNPJ ou CPF do fornecedor, acompanhado do CFOP da operação e do nº da nota fiscal de compra, além da NCM da mercadoria, para que se possa confirmar ou não o direito ao crédito;

29 - outro ponto, é que grande parte desses fretes está vinculada a mercadorias que também são adquiridas com fim específico de exportação, para as quais não é possível o creditamento, por vedação legal, conforme já tratado anteriormente no tópico "Método de Apuração dos Créditos". O contribuinte não efetua a segregação dos fretes de compras vinculados às aquisições de mercadorias com fim específico de exportação dos demais fretes, e estas últimas compõem um percentual significativo das aquisições;

30 - não obstante, em relação à compra de soja em grãos, a partir de 10/10/2013, o crédito presumido da soja passou a ser calculado sobre as vendas de determinados produtos resultantes da industrialização da soja e não mais sobre as compras de soja em grãos. Assim, passou a inexistir também a possibilidade do creditamento do frete vinculado às aquisições de soja em grãos a partir dessa data. O mesmo ocorreu com o café, os créditos passaram a ser apurados apenas sobre a receita de exportação, não havendo creditamento na entrada e, por conseguinte, não gerando mais a possibilidade de creditamento dos fretes sobre compras;

31 - outra questão, seriam os fretes de compras de bens para revenda adquiridos de cooperativas, como milho em grãos e pluma de algodão. No caso das cooperativas que efetuem a exclusão da base de cálculos dos valores repassados aos associados, não há direito ao crédito relativo à mercadoria, assim como não há, conseqüentemente, direito ao crédito relativo ao frete na aquisição;

32 - assim sendo, o interessado deveria efetuar a segregação dos fretes por tipo de insumos e a finalidade da aquisição para assim permitir a apuração correta dos créditos.

O procedimento correto seria a apuração dos créditos de fretes de compras junto dos insumos ou bens adquiridos, para que possam ser aferidas as condições do creditamento. Portanto, com base na argumentação acima, diante da ausência de certeza e liquidez do crédito, foram glosados integralmente os valores relativos aos fretes de compras;

33 - os fretes sobre transferências de produto acabado foram glosados integralmente, uma vez que inexistente permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a partir de dispêndios com serviços de fretes de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

34 - as despesas com frete nas operações de vendas encontram amparo na legislação, como já citado anteriormente. No entanto, primordial a comprovação de que o ônus foi efetivamente suportado pelo contribuinte;

35 - no caso em concreto, o interessado efetua vendas nas modalidades CIF e FOB, conforme se verifica na EFD C. Assim, faz jus ao crédito apenas quando efetua as vendas na modalidade CIF;

36 - outra questão seriam as mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Nesse caso, os fretes de vendas vinculados não poderiam gerar crédito. Como já tratado anteriormente em relação aos fretes de compras, a empresa em questão não efetua a segregação desses fretes dos demais;

37 - com base nos memoriais de cálculo e nas notas de serviços apresentadas foram efetuadas glosas parciais nos valores apropriados, conforme planilha "ALUGUÉIS DE MÁQUINAS-GLOSAS";

38 - serviços de guincho, portuários e de lubrificação, conserto ou manutenção (não especificado local e/ou equipamento objeto do serviço) – foram efetuadas glosas dos valores, pois não há direito ao crédito, por se enquadrarem em serviços não empregados diretamente na produção ou não há como inferir seu emprego direto e para os quais não há previsão legal de creditamento. No caso dos guinchos, ainda que fosse efetuada a locação do próprio guincho e não a contratação do serviço de guincho, não haveria direito ao creditamento, pois trata-se de veículo não havendo previsão legal para aproveitamento de créditos;

39 - Álvaro Antônio Esteves ME - CNPJ - 02.065.523/0001-41 e Cesar Transportes, Guindastes e Equipamentos Ltda – CNPJ 00.148.726/0003-38: locação de Munck ou Guindaste. Não restou demonstrado que estes gastos sejam empregados em qualquer das atividades normalmente desenvolvidas pela empresa, sejam produtivas ou não, podendo remeter à alguma atividade não rotineira da empresa, eventualmente aplicada na montagem de alguma instalação ou equipamento;

40 - Auto Peças São Lourenço de Paraguaçu Ltda - CNPJ 06.198.060/0001-47: os recibos apenas mencionam locação de bens (não especificando qual o tipo de bem) e caminhão, para o qual não é permitido o creditamento, por tratar-se de veículo, não se enquadrando na hipótese de locação de máquinas e equipamentos. Relativamente às despesas com a empresa Recuperadora de Máquinas Ziviani - CNPJ 07.074.369/0001-98, não foram apresentadas as notas fiscais mas simples recibos sem detalhamento, indicando tratar-se de prestação de serviços, e não, aluguel de máquinas;

41 - além dos serviços de armazenagem e frete, o interessado apropriou diversas despesas de serviços descritos como: "serviço: serviços portuários: ferroportuários;

execução pro administração, empreitada ou subempr: revisão de câmara de segurança; serviço de consultoria jurídica: perícias e laudos: honorários de

registro de importação: serviços de supervisão de embarque; agenciamento e recrutamento: reprografia e microfilmagem: instalação e montagem; produto genético biogenium: assistência técnica; lubrificação; desembaraço aduaneiro: serviço de caster". Tais serviços foram glosados;

42 - a fundamentação é a mesma apresentada no tópico "Serviços Utilizados como Insumos". As glosas se referem a serviços que não guardam relação intrínseca com atividade produtiva ou não foi possível comprovar tal relação mediante a descrição ou nota fiscal apresentada;

43 - além dos serviços, foram apropriados alguns valores referentes a fretes. No memorial de cálculo não foi informado se os fretes se referem à venda, compra ou transferência, bem como não foi informado o NCM da mercadoria transportada.

44 - em que pese a previsão legal para creditamento dos fretes sobre vendas, no caso em concreto, o interessado adquire mercadorias com fim específico de exportação, não sendo possível o creditamento dos valores pagos a título de frete, devido à vedação legal existente. Por isso, a necessidade de separação dos fretes vinculados a essas operações dos demais ou, pelo menos, a informação do NCM da mercadoria para separação das que não são exportadas nessa modalidade e que permitem o creditamento;

45 - por fim, apresenta quadro sintético com os valores reconhecidos a título de crédito da PIS/Pasep, incidência não-cumulativa, do 2º trimestre de 2014, excluindo do valor apurado aquele objeto de antecipação:

Nº PROCESSO	TRIMESTRE	TRIBUTO	VALOR PLEITEADO	VALOR APURADO	VALOR ANTECIPADO	VALOR A RESSARCIR (APÓS ANTECIPAÇÃO)
12585.720028/2014-26	2º TRIM/2014	PIS	12.098.698,57	4.219.127,07	2.916.594,92	1.302.532,15

Cientificada do despacho decisório em 10/04/2017 (fl. 627), a contribuinte apresentou, em 03/05/2017, a manifestação de inconformidade de fls. 631 a 683, alegando, em suma, que:

1 - as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03 estabelecem dois critérios para a quantificação e apropriação dos créditos. No entanto, referida norma é silente quanto às receitas de exportação. Isto porque para fins do rateio tais receitas foram elencadas em artigo próprio, qual seja o artigo 6º da Lei 10.833/2003 (5º da Lei 10.637/2002);

2 - fica claro, portanto, que as receitas de exportação devem ser enquadradas conjuntamente com aquelas sujeitas ao regime da não cumulatividade, visto que ambas dariam direito ao crédito (artigo 6º);

3 - entender que as receitas de exportação ligadas à operações com fins específicos de exportação não deveriam ser consideradas para fins do rateio proporcional significaria: (i) negar o impulso à balança comercial que referidas

operações representam para o país e (ii) tolher o direito legal das empresas comerciais exportadoras de ter suas exportações incentivadas;

4 - desta feita, não se identifica qualquer vedação legal quanto à inclusão, no cálculo do rateio proporcional, das receitas de exportação de mercadorias recebidas com fins específicos de exportação (CFOP 7501), como pretendido pela fiscalização;

5 - a Recorrente realizou aquisições de mercadorias de sociedades cooperativas, tendo sido o seu crédito glosado pela Autoridade Fiscal sob a alegação de que as mesmas teriam efetuado a exclusão dos valores repassados aos associados da sua base de cálculo;

6 - da análise da sistemática de não-cumulatividade instituída por essas leis, nota-se que, ao contrário do que ocorre com o ICMS e o IPI (Método de Crédito), foi adotado outro método de neutralidade tributária, denominado Método Indireto Subtrativo;

7 - assim, muito embora o caput do artigo 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, faça referência ao termo “crédito”, constata-se que não se está diante do Método de Crédito, utilizado para o IPI e ICMS, mas sim do Método Indireto Subtrativo;

8 - portanto, quando a norma dispõe “não sujeito ao pagamento” deve ser entendida qualquer causa legal que livre o contribuinte, integralmente, das contribuições em apreço, ou seja, o crédito só é vedado quando há ausência de tributação, salvo nas hipóteses previstas na legislação;

9 - a Nota Técnica nº 13 da Cosit, ao esclarecer as razões que a levaram ao entendimento expresso na Solução de Consulta nº 65, de 2014, coloca com muita propriedade o assunto dizendo que a vedação de creditamento prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ocorre quando a receita decorrente da operação de compra e venda não está sujeita ao pagamento das contribuições;

10 - a legislação de regência do PIS e da COFINS não traz qualquer tipo de definição especial do conceito de insumos. Limita-se a dizer que ensejarão créditos os insumos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

11 - a Instrução Normativa não pode albergar conceito mais restrito do que aquele contido nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em clara ofensa ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária previsto no artigo 150, I da CF, violando ainda o próprio conceito de insumo eleito por institutos de direito privado previsto no artigo 110 do CTN;

12 - com efeito, na interpretação das normas deve-se atentar para os preceitos legais que estão integrados no sistema de regras e princípios, pois a presunção de legalidade, que legitima a atividade administrativa, deve ser considerada à luz das

normas positivas, dos princípios gerais do Direito, dos bens e valores juridicamente tutelados e das garantias fundamentais;

13 - cabe à lei dar os contornos esclarecedores do tema, nos limites estabelecidos pelo constituinte derivado. Porém, não pode o legislador, a pretexto de regulamentar a não-cumulatividade, restringi-la a ponto de torná-la exceção na ordem jurídica, tal como sustenta a Receita Federal - notadamente quanto ao conceito de “insumo”;

14 - o conceito de insumo adotado para PIS e COFINS deve ser amplo a ponto de abranger utilidades disponibilizadas por meio de bens e serviços, desde que relevantes à operação da empresa;

15 - no caso dos autos, temos que a Autoridade Fiscal glosou diversos materiais que são indispensáveis ao funcionamento das máquinas como, por exemplo a graxa, alegando a autoridade fiscal que muito embora tratar-se de mercadoria com propriedade lubrificante não daria crédito por ausência de disposição legal, entendimento na contramão do que vem decidindo o CARF, conforme decisões acostadas aos autos;

16 - temos ainda glosa de diversos materiais que pela sua própria natureza são peças de reposição de máquinas que sofrem desgaste na sua utilização tais como correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos etc.

17 - outras glosas, apesar de insumos não empregados diretamente na produção também se revelam essenciais às atividades da Recorrente tais como abraçadeira, anéis, arruelas, correias, buchas, parafusos, brocas, bujões, cadeados, cantoneiras, ventiladores, lâmpadas, máscaras de solda, luvas, rolamentos, eletrodos, alicates, barras, cabos, caixas etc.;

18 - em suma, todas as despesas relacionadas às atividades da Recorrente são passíveis de crédito das contribuições ao PIS e à COFINS, eis que indispensáveis, seja direta ou indiretamente, ao bom funcionamento da empresa e da sua produção;

19 - a Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido referente ao caroço de algodão com a alegação de que parte das aquisições de pessoa física foi efetuada com a finalidade de comercialização (revenda), sendo glosadas as notas fiscais correspondentes nos meses em que as aquisições ocorreram;

20 - a Recorrente adquire caroço de algodão classificado na NCM 1207 cujo resultado de sua industrialização é o farelo de algodão na NCM 2306 e óleo de algodão na NCM 1512;

21 - acosta-se aos autos planilha contendo a totalidade das notas fiscais de saída que comprovam o crédito da Recorrente (doc. 02), bem como notas fiscais por amostragem (doc. 03), comprovando tratar-se de notas fiscais de saída, conforme CFOP das mesmas;

22 - alega a Autoridade Fiscal que integrando os fretes sobre compras ao custo de aquisição, o crédito calculado deve ser dividido em três tipos: insumos ou mercadorias com direito a crédito integral (direito do contribuinte ao crédito integral sobre o frete), com direito a crédito presumido (direito do contribuinte ao crédito com alíquota reduzida sobre o frete) e sem direito a crédito (sem direito do contribuinte ao crédito sobre o frete);

23 - no presente caso, entendeu a Autoridade Fiscal que não poderia haver a manutenção integral dos créditos relacionados às despesas de frete na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido ou aqueles adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que, em ambos os casos, a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada à possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas;

24 - quando o artigo 6º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu § 4º, veda a apuração de créditos vinculados à receita de exportação, não importa, via de consequência, que os mesmos não possam se apropriar de créditos oriundos das despesas e custo;

25 - desta feita, inquestionável que a única interpretação do §4º do artigo 6º da Lei 10.833/03, em consonância com a diretriz constitucional no sentido de incentivar as exportações, bem como com o próprio princípio da não cumulatividade, é que tal dispositivo não impede as empresas de apropriarem os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relativamente às despesas com frete;

26 - assim, resta claro ser legítima a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relacionados ao frete contratado nas operações de aquisição, independentemente da existência de créditos a serem apropriados em razão da aquisição da mercadoria transportada, nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, devendo o r. Despacho Decisório ser reformado, nessa parte;

27 - o custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam, sem sobra de dúvidas, os custos dos serviços de transportes de movimentações destes produtos no curso do processo produtivo. E por essa razão a Receita Federal tem garantido o direito ao crédito do frete incidente no transporte nas aquisições de insumos quando suportado pelo comprador;

28 - da mesma forma, também o frete entre as unidades do mesmo contribuinte, seja de insumos (matéria-prima, produtos intermediários, materiais de embalagens, ou mesmo de transportes de funcionários) ou de produtos acabados a serem colocados no ponto em condições de venda, deve gerar o direito ao crédito, pois que tais dispêndios ainda estão dentro do ciclo de “produção e fabricação” compondo esses custos.

Tolher esse direito de crédito significaria manter uma lacuna que deixaria um custo relevante na incidência cumulativa, nem lógica e nem juridicamente sustentável;

29 - se no caso de fretes relacionados à compra de mercadorias o crédito é passível de creditamento, no caso de vendas maior ainda é a certeza. No entanto, no presente caso, mais uma vez entendeu a Autoridade Fiscal que não poderia haver a manutenção dos créditos relacionados às despesas de frete na venda vinculadas à aquisição de insumos adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada à possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas;

30 também as despesas decorrentes de armazenagem, utilizadas nas atividades da empresa conferem o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme determinação expressa do artigo 3º, IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/03;

31 - o mesmo princípio deve ser aplicado às demais despesas incorridas nas atividades da Recorrente glosadas pela Autoridade Fiscal, eis tratem-se todas de serviços relacionados diretamente com a atividade da Recorrente, na forma dos incisos, II e IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

32 - as despesas com locação de imóveis, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa conferem o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme determinação expressa do artigo 3º, IV das Leis 10.637/2002 e 10.833/03;

33 - a autoridade fiscal glosou os valores apropriados sob diversos argumentos como: “trata-se de veículo não havendo previsão legal” ou que “a descrição dos itens glosados não demonstra que estes sejam empregados em qualquer das atividades desenvolvidas pela empresa”;

34 - no presente caso, conforme se verifica dos processos de industrialização acostados aos autos, todas as despesas com maquinários, sejam eles veículos de carga, de levantamento de peso, de transporte de mercadorias etc, devem ser passíveis de creditamento;

35 - é sabido que quando se fala em ressarcimento de crédito tributário, não há previsão legal para atualização monetária do crédito, uma vez que não se trata de apropriação indevida de valores pelo Fisco, quer seja por pagamento indevido, quer seja por pagamento a maior do tributo;

36 - é certo que no presente caso também não se trata de atualização do crédito a ser ressarcido pela Selic. A pretensão da Recorrente se funda na correção monetária do período relativo à demora da autoridade pública em viabilizar o ressarcimento no âmbito administrativo;

37 - ademais, havendo glosa, como no presente caso, estará a Recorrente a mercê novamente da administração pública para julgamento e prosseguimento do moroso processo administrativo, não podendo seu crédito ficar desguarnecido de atualização, sob pena de enriquecimento ilícito do poder público em detrimento do contribuinte.

Ao fim, a empresa pleiteia a reforma do Despacho Decisório com o reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado, ou caso seja o entendimento, que o julgamento seja convertido em diligência, e ainda, a juntada de novos documentos que se façam necessários à comprovação do alegado.

A decisão recorrida reconheceu em parte o direito creditório e conforme ementa do Acórdão nº 16-86.194 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 16-86.194 - 15ª Turma da DRJ/SPO

Sessão de 7 de março de 2019

Processo 10880.724829/2017-43

Interessado LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S/A

CNPJ/CPF 47.067.525/0001-08

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. 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.

SERVIÇOS CUJO CRITÉRIO DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA NÃO RESTOU COMPROVADO.

Serviços, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ter creditado seus valores se não demonstrado pela manifestante qual sua associação ao processo produtivo.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

#### PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e sofram alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Para tal, faz-se necessária comprovação da contribuinte.

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO.

INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. Tendo em vista a falta de segregação dos valores relativos à aquisição de bens com crédito integral, com crédito presumido e sem direito a crédito (não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero), não restou demonstrado o correto valor de creditamento relativo ao frete dessas aquisições.

#### CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS PRONTOS.

Não há previsão para gastos com frete de produtos acabados de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

#### CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços destinados à venda geram créditos do regime de apuração não-cumulativa. A graxa não é considerada um lubrificante, razão pela qual não é possível realizar o creditamento relativo aos gastos com esse bem.

#### CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

#### CREDITAMENTO. PROVA.

Cabe à impugnante a apresentação de provas no sentido de demonstrar a ocorrência das operações originárias dos créditos que pleiteia.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário. Em síntese a Recorrente apresenta os mesmos argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade. Requer a Recorrente:

(...) seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, para que seja reformado o Acórdão 16-86.194 e reconhecido seu direito creditório em relação ao PIS apurado no 2º trimestre de 2014.

107. Subsidiariamente, na hipótese de V.Sas. entenderem pela necessidade de obterem confirmação acerca de eventual justificativa apresentada no presente Recurso, a Recorrente requer seja determinada a remessa dos autos para a Delegacia de origem para confirmação das informações, colocando-se a Recorrente à disposição para apresentar eventuais informações necessárias, sem prejuízo das já discorridas

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

No presente caso, a Recorrente apurou créditos de PIS relativos ao 2º trimestre de 2014, no montante de R\$ 12.098.698,57, tendo posteriormente transmitido Pedido de Ressarcimento e as correspondentes Declarações de Compensação a ele vinculadas.

A controvérsia instaurada nos autos cinge-se aos novos coeficientes de rateio adotados pela fiscalização para apuração dos créditos e às glosas promovidas pela fiscalização sobre parte dos créditos pleiteados, as quais foram integralmente mantidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Inicialmente passa-se a análise do método de apuração dos créditos.

### 1. MÉTODO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

A fiscalização apurou novos coeficientes de rateio, uma vez que teria ocorrido a indevida inclusão das receitas decorrentes da exportação de produtos adquiridos com o fim específico de exportação (CFOP 7501) entre as receitas de exportação.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente informa que as exportações são e sempre foram incentivadas no país, e que incentivar a exportação é incentivar a produção local.

Explica que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 previram que determinadas pessoas jurídicas teriam suas receitas tributadas por um regime misto, sendo parte no regime cumulativo e parte no não cumulativo. Descreve que nas situações em que a pessoa jurídica tenha parte de suas receitas tributáveis pelo regime não cumulativo deverá apropriar crédito exclusivamente em relação aos custos e despesas relacionados a essa receita.

Defende que as receitas de exportação devem ser enquadradas conjuntamente com as da não cumulatividade, uma vez que ambas dariam direito a crédito e traz dois resultados do que ocorreria caso as receitas de exportação ligadas a operações com fins específicos de exportação não fossem consideradas como geradoras de crédito, a saber: a) negar impulso a balança comercial que as operações representam ao país; e b) retirar o direito legal das empresas comerciais exportadoras de ter suas exportações incentivadas.

Informa que há decisão no CARF prevendo esse entendimento de que todos os créditos normais devem integrar a base de cálculo, independentemente se vinculadas ao mercado externo:

“Acórdão : 3402-003.986

Número do Processo: 11070.002362/2009-74

Data de Publicação: 06/04/2017

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

Ementa: RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Todos os créditos normais do contribuinte devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de ressarcimento das exportações, independente de ser ou não o mesmo vinculado ao mercado externo.”

Por fim, a Recorrente conclui que não há que se falar em exclusão das receitas decorrentes de operações com fim específico de exportação do cômputo do rateio proporcional.

A DRJ manteve o novo coeficiente de rateio em síntese nos seguintes termos:

A despeito das considerações apresentadas pela empresa, no presente caso a vedação à apropriação de créditos sobre as receitas de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação é expressa:

Lei nº 10.833/2003 Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

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;.(Meus grifos).

Tal vedação se assenta no fato de que tal crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa, e permitir nova apropriação geraria distorções na mesma.

Inclusive, nas legislações que regulam a apuração de créditos presumidos de produtos como café e soja, tal vedação é replicada, senão vejamos:

Lei nº 12.599/2012 (café)

Art. 5º A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que efetue exportação dos produtos classificados no código 0901.1 da Tipi poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita de exportação dos referidos produtos.

§ 1º O montante do crédito presumido a que se refere o caput será determinado mediante aplicação, sobre a receita de exportação dos produtos classificados nº código 0901.1 da Tipi, de percentual correspondente a 10% (dez por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 2º O crédito presumido não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

§ 3º A pessoa jurídica que até o final de cada trimestre-calendário não conseguir utilizar o crédito presumido de que trata este artigo na forma prevista no caput poderá:

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 4º Para os fins deste artigo, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica a:

I - empresa comercial exportadora;

II - operações que consistam em mera revenda dos bens a serem exportados; e III - bens que tenham sido importados.

Lei nº 12.865/2012 (soja e derivados)

Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.

(...)§ 7º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente à pessoa jurídica que industrializa os produtos citados no caput, não sendo aplicável a:

I - operações que consistam em mera revenda de bens;

II - empresa comercial exportadora.

§ 8º Para os fins deste artigo, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (Meus grifos).

Como dito anteriormente, alegações quanto a possíveis ofensas a princípios constitucionais não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento. A apreciação dessas questões acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de validade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder.

Concluí-se, portanto, que não pode ser aceita a utilização desses créditos por expressa vedação legal.

Da mesma forma, há que se constatar como correta a exclusão dos valores correspondentes na apuração dos custos comuns por meio do método de rateio, conforme efetuou a autoridade fiscal, vez que não podem ser considerados como custos comuns ao processo produtivo os gastos relativos à mera revenda de mercadorias.

À vista da fundamentação apresentada pela DRJ, verifica-se que o procedimento de rateio adotado observou adequadamente os critérios legais aplicáveis à apuração dos créditos discutidos nos autos, não tendo a Recorrente logrado demonstrar qualquer inconsistência capaz de justificar sua revisão.

Assim, inexistindo elementos que evidenciem erro ou distorção na metodologia empregada, conclui-se pela manutenção dos novos coeficientes de rateio realizado pela fiscalização.

## **2. GLOSAS MANTIDAS PELA DRJ**

Já em relação a possível reversão das glosas mantidas pela DRJ e contestadas pela Recorrente necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos.

Estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador,

ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; 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; e (Redação dada



VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; 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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(destaques não constam do original)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Dito isto, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, e considerando ser a Recorrente pessoa jurídica que se dedica a industrialização e comercialização de produtos agrícolas, passo a analisar as glosas mantidas pela DRJ.

## **2.1 Embalagens**

Conforme consta dos autos, no período ora em análise foram apenas glosados os gastos referentes às aquisições de paletes, *big bag* e *bulk line*.

A DRJ manteve a glosa ao argumento de que tais embalagens não se tratam de embalagens de apresentação, incorporadas ao bem a ser produzido ainda durante o processo de

fabricação, mas sim, embalagens exclusivamente utilizadas para acondicionar os produtos para seu transporte, fase essa, posterior à produção.

Entende que somente a embalagem de apresentação do produto geraria direito ao crédito, posto que sua adição ao produto destinado à venda ocorre ainda dentro do processo produtivo. As embalagens destinadas apenas a proteger ou transportar o produto, em qualquer fase do processo produtivo, não dão direito a crédito da não cumulatividade, visto caracterizarem-se como despesas de transporte.

A Recorrente defende ser claro o entendimento do STJ no sentido de que as embalagens para transporte devem ser consideradas insumos para fins de apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

A despeito da possibilidade de creditamento das despesas decorrentes da aquisição de paletes, big bags e bulk liners, verifica-se que a matéria já se encontra pacificada no âmbito do CARF, inclusive mediante a edição de súmula sobre o tema, a saber:

#### SÚMULA CARF Nº 235

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

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322.

Observa-se portanto, consolidado o entendimento de que tais itens, quando empregados no transporte de produto, visando a sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos e podem ensejar o desconto de créditos da contribuição, observados os requisitos previstos na legislação.

Dessa forma, as glosas devem ser revertidas.

## **2.2 Graxas, Aditivos, Anticorrosivos e Peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos**

A Recorrente expõe sobre o conceito de insumo, conforme legislação e nos termos da jurisprudência administrativa e judicial. Defende que o conceito adotado para PIS/Cofins deve ser amplo a ponto de abranger utilidades disponibilizadas por meio de bens e serviços, desde que relevantes à operação da empresa.

Destacou que o conceito de insumo deve ser interpretado à luz dos critérios de essencialidade e relevância dos bens e serviços da pessoa jurídica.

Explica em seu Recurso Voluntário que os insumos, mesmo que não diretamente consumidos na produção de bens ou prestação de serviços, dão direito ao crédito tributário caso estejam envolvidos na produção do produto final.

Para o caso em análise, expõe que as autoridades teriam glosado créditos tributários indispensáveis ao funcionamento da máquina, como graxas, aditivos e anticorrosivos. Cita também materiais que pela sua própria natureza são peças de reposição de máquinas que sofrem desgaste, como no caso de correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos etc. Informa também itens que não estariam diretamente empregado na produção, mas que teriam essencialidade as suas atividades, como abraçadeira, anéis, arruelas, correias, buchas, parafusos, brocas, bujões, cadeados, cantoneiras, ventiladores, lâmpadas, máscaras de solda, luvas, rolamentos, eletrodos, alicates, barras, cabos, caixas etc.

Da análise dos autos, concluiu-se que a interpretação utilizada pela fiscalização no presente caso quanto à aplicação do conceito de insumo foi demasiadamente restrita.

Cabe, entretanto, ressaltar que o creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada (tal como definido pelo STJ e adotado pelo CARF).

Note-se Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o qual descreve como conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, os bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

Pelo exposto, reverto as glosas relativas aos bens adquiridos pela Contribuinte, uma vez que foi comprovada a relevância e essencialidade com sua atividade.

### **2.3 Frete – compra de insumos**

A Contribuinte expõe que quanto aos fretes de aquisição de mercadorias houve glosa quanto a seguinte parte:

- (i) despesas com frete onde não é possível aferir se de pessoa jurídica e com a finalidade de industrialização;
- (ii) na aquisição de insumos de cooperativas não sujeitas à incidência das contribuições sistemática de crédito presumido; e
- (iii) despesas com frete na aquisição de bens adquiridos com fins específicos de exportação.

Informa que as autoridades fiscais dividiram os fretes em três tipos, a saber:

- a) insumos ou mercadorias com direito a crédito integral (direito do contribuinte ao crédito integral sobre o frete);
- b) com direito a crédito presumido (direito do contribuinte ao crédito com alíquota reduzida sobre o frete) e;
- c) sem direito a crédito (sem direito do contribuinte ao crédito sobre o frete).

No Acórdão de Manifestação de Inconformidade, as autoridades fiscais determinam que deve ser aplicável a interpretação de que o creditamento do frete é admitido na mesma proporção em que se der o creditamento do bem adquirido. Assim, quando o bem não gera crédito, como no caso de aquisição para fim específico de exportação, não haveria constituição de crédito sobre o frete. No mesmo sentido, quando o crédito for presumido, o frete correspondente geraria também crédito presumido.

Deve-se ter em conta que as receitas decorrentes de exportação são imunes às contribuições de PIS/Cofins. Se fosse o caso da Contribuinte ter somente essa atividade, se enquadraria na hipótese de não incidência qualificada, não se revestindo da condição de contribuintes desses tributos, e não havendo a possibilidade de creditamento. Porém, no caso em questão, há demais aquisições de fretes.

Quanto ao creditamento do frete de mercadoria com o fim específico de exportação, note-se trechos de decisão do CARF da turma 3201:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2005, 2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO.

É vedado à empresa comercial exportadora apurar créditos das contribuições não cumulativas em relação às despesas com a exportação, abrangendo fretes, armazenagem, logística, juros pagos ou incorridos, despesas de despacho aduaneiro e outros serviços em geral.”

(Acórdão: 3201-010.601 de 28/06/2023. Processo nº: 13807.007434/2005-10. Relator: Helcio Lafeta Reis). *Grifei.*

Conceitualmente, quanto ao tema de contratação de frete de crédito presumido, deve-se notar que a interpretação é pela possibilidade do crédito e pela utilização da alíquota normal do PIS/Cofins. Note-se Acórdão da turma 3201 nesse sentido:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 (...)

CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUBMETIDOS AO CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de serviços de transporte despendidos durante a aquisição de insumos a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a insumos submetidos à apuração do crédito presumido da agroindústria, admite-se o desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O percentual da alíquota do crédito presumido da agroindústria de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo. (Súmula CARF nº 157)

(Acórdão: 3201-010.512 de 27/04/2023. Processo nº: 11080.724908/2012-28. Relator: Helcio Lafeta Reis).

Entretanto, no presente caso urge citar que não houve a segregação dos fretes de compra quanto ao tipo de insumo e sua finalidade. Exatamente por esse motivo as autoridades fiscais descreveram que a empresa não segregou os fretes, de forma a permitir a devida apuração do crédito. Dessa forma, em virtude da falta de liquidez e certeza, foi efetuada a glosa de todos os créditos referentes a fretes de compra.

Conforme descrito pela fiscalização, pelas planilhas apresentadas não é possível inferir se o frete é

- a) adquirido de pessoa física ou pessoa jurídica, e
- b) para qual finalidade, ou seja, se para aquisição de insumo, comercialização ou industrialização.

Ainda de acordo com a fiscalização, era primordial a demonstração se a aquisição do frete foi contratada de CNPJ ou CPF, informação do CFOP da operação, nº da nota fiscal de compra e NCM da mercadoria.

Como já mencionado, os fretes vinculados à mercadoria adquirida com fim específico de exportação não geram direito a crédito das contribuições. Note-se que, de acordo com as autoridades fiscais, grande parte do frete total está nessa situação. Porém não há essa segregação dos fretes de compras vinculados às aquisições de mercadorias com fim específico de exportação dos demais fretes.

Notadamente, no caso de compensação, restituição e ressarcimento, é do contribuinte o ônus da prova. A comprovação do direito creditório incumbe ao contribuinte, que deve carrear aos autos os correspondentes elementos probatórios. Sabidamente, o ônus da prova

recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento.

Em virtude de falta de comprovação documental dos fretes na aquisição de mercadorias, e de sua respectiva segregação de dados, mantenho as glosas.

#### **2.4 Frete – transferência de mercadorias**

Há a discussão quanto ao creditamento dos fretes destinados a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. A Recorrente entende que todo tipo de frete de transferência geraria creditamento, seja ele de matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, produtos acabados, tanto entre unidades produtivas quanto entre unidades comerciais.

Especificamente quanto ao tema item frete de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, deve-se ter conta que há recente Súmula do CARF a respeito:

“Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.”

Da análise dos autos observa-se que na EFD-Contribuições foram preenchidos os valores de frete na transferência como relacionados a produtos acabados e com CST com creditamento.

Note-se abaixo Solução de Divergência nº 2, de 24 de janeiro de 2011 em que houve decisão acerca da impossibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação a gastos com transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos diferentes da própria pessoa jurídica:

Solução de Divergência Cosit nº 2, de 24 de janeiro de 2011

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os

estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, II e IX, e art. 15.”

Note-se também a Solução de Divergência nº 26, de 30 de maio de 2008, referente ao transporte de produto acabado de e para centro de distribuição da pessoa jurídica:

“Solução de Divergência Cosit nº 26 de 30 de maio de 2008

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.

Dispositivos Legais: Arts. 3º incisos II e IX da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.”

Dessa forma, as glosas relativas aos fretes sobre transferências de mercadorias dentro da própria empresa devem ser mantidas.

## 2.5 Frete – venda de mercadoria

Trata-se aqui de fretes na venda vinculados aos produtos adquiridos com fins específicos de exportação.

A Contribuinte possui o entendimento que o frete é um negócio jurídico autônomo, e que ainda que referente à produtos adquiridos com fins específicos de exportação e sua armazenagem, haveria ainda assim direito ao creditamento das contribuições.

Para esse item, por entender que a a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

Para a fiscalização, apesar das despesas com frete nas operações de vendas encontrarem amparo na legislação, como já citado anteriormente, deve-se comprovar que o ônus foi efetivamente suportado pelo contribuinte. No caso em concreto, a contribuinte efetua vendas nas modalidades CIF e FOB, conforme se verifica na EFD-C. Tendo em vista que nas operações de venda FOB (Free On Board) é o adquirente quem paga o frete, a autoridade fiscal entendeu que somente seriam creditáveis os fretes de venda relativos às operações CIF.

Verificou-se ainda, que os fretes de vendas vinculados às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não poderiam gerar crédito. Porque como já tratado anteriormente em relação aos fretes de compras, a empresa em questão não efetua a segregação desses fretes dos demais. Foram glosados os valores de fretes vinculados às operações com mercadorias para os quais o interessado realiza exportação com CFOP 7501, tais como algodão pluma e milho em grãos, pois não foi possível efetuar a segregação das vendas que permitem o creditamento daquelas que não permitem.

Da mesma forma quanto às compras, a empresa entende o frete como um negócio jurídico autônomo, desvinculado do fornecedor, e que estaria sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos, ainda que sejam insumos com fins específicos de exportação.

A empresa defende que, a despeito do art. 6º, §4º, das leis 10.637/2002 e 10833/2003 vedar a apuração de créditos vinculados à receita de exportação, isso não vedaria o crédito oriundo das despesas e custos correspondentes.

Há que se constatar que é clara a vedação ao creditamento vinculado à receita de exportação no caso de empresas comerciais exportadoras, conforme se lê do §4º supracitado:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

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

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o

fim previsto nº inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. (Meu grifo).

Em que pese os argumentos tecidos pela Recorrente, não há como deixar de aplicar ao presente caso a vedação expressa contida no artigo 6º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, que impede a utilização de créditos vinculados à receita de exportação.

Isto porque, o §4º, do artigo 6º, da referida Lei, ao remeter seus efeitos ao §1º, daquele artigo, que por sua vez, o vincula ao artigo 3º, da citada norma, estendeu os efeitos da vedação, destinada a empresa comercial exportadora, a todas hipóteses de creditamento previstas nos incisos desse último.

Neste sentido, já se manifestou a COSIT na Solução de Divergência nº 08/2017, ao analisar o dispositivo do §4º supracitado, para concluir que não geram direito a crédito os valores despendidos com fretes por empresa comercial exportadora:

34. Consoante texto legal acima, constata-se que é vedado às empresas comerciais exportadoras apurar quaisquer créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à receita de exportação. Dito texto estabelece expressamente que “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 ...”.

35. Ainda, verifica-se que o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, supra, faz remissão ao § 1º do mesmo artigo, que, por sua vez, alude ao art. 3º da referida Lei, sem mencionar qualquer dos 11 (onze) incisos desse último. Diante de tal evidência, a restrição ao crédito se faz em relação a todo o artigo (o 3º), ou seja, a todas as hipóteses ali arroladas, inclusive frete e armazenagem na operação de venda.

36. A alegação do contribuinte de que o comando legal só vedaria a apuração de crédito referente ao inciso I (compra de mercadoria para revenda) do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não prospera. Ora, o legislador expressamente se posicionou no sentido de negar o direito ao crédito das contribuições em análise, em relação aos serviços relatados, para as ECE, não cabendo à autoridade tributária interpretar o comando legal restringindo indevidamente o seu alcance.

Este entendimento encontra respaldo no Acórdão nº 3302-004.106 da 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de 25 de abril de 2017:

COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETE E ARMAZENAGEM. CRÉDITO.

Por expressa vedação legal, a empresa comercial exportadora não pode calcular créditos sobre despesas de frete e armazenagem para fins de apuração do PIS não-cumulativa.

Assim, entende-se correto o procedimento adotado pela Fiscalização que glosou os créditos apurados pela Recorrente com fundamento no artigo 6º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS nos termos do inciso III, do artigo 15 da referida norma.

Em relação às vendas sob a modalidade FOB há que se fazer um breve relato acerca dos termos utilizados em negociações de comércio exterior.

INCOTERMS (International Commercial Terms) são regras comerciais internacionais criadas para facilitar os contratos entre empresas de diferentes países. Tais regras foram estabelecidas pela Câmara Internacional do Comércio – CCI, sediada em Paris, tendo a última revisão de sua consolidação ocorrido em 2010.

Nas operações realizadas sob o termo FOB (Free On Board), o vendedor responde pela mercadoria até a transposição da amurada do navio no porto de embarque determinado e, a partir daí, os riscos, perdas e danos ocorrem por conta do comprador.

Já informar a modalidade CIF nas operações de exportação significa dizer que o valor dessa operação incluiu os custos da mercadoria, transporte e seguro internacionais, e cuja contratação de ambos os serviços se tornou um encargo do vendedor, que é o exportador.

A informação dessa modalidade de operação no documento de exportação configura a obrigação do exportador quanto à contratação de frete e seguro para levar sua mercadoria até o porto de destino acordado com o adquirente, momento a partir do qual encerra a responsabilidade contratual daquele. É para esse fim que o exportador percebe uma contraprestação financeira havida como receita de exportação, que deve incluir tanto a parcela relativa ao custo da mercadoria, como a parcela de frete e seguro internacionais.

Dessa forma, há que se considerar correta a constatação da autoridade fiscal no sentido de glosar qualquer despesa relativa aos fretes cuja operação foi consolidada sob o termo FOB, visto que o frete na operação de venda não foi pago pela manifestante, mas sim, pelo adquirente.

De se lembrar que o art. 3º, IX da lei 10.637/2002 é claro ao permitir a dedução das despesas de frete na venda "quando o ônus for suportado pelo vendedor." Em sua manifestação de inconformidade a contribuinte não faz qualquer menção aos gastos efetuados nas operações de venda sob a modalidade FOB, restando forçoso concluir pela procedência da glosa efetuada pela autoridade fiscal.

Conforme mencionado na decisão, mantenho a glosa quanto às despesas de frete na venda vinculadas a aquisição de insumos adquiridos com fins específicos de exportação.

## **2.6 Serviços diversos utilizados como insumos**

A DRJ manteve as glosas efetuadas pela fiscalização, fundamentando sua decisão nos seguintes termos:

A fiscalização, aplicando o conceito de insumos como aquele diretamente empregados na industrialização de produtos, reconheceu os créditos de serviços de industrialização de óleo de soja, arroz, entre outros com CFOP 1124 ou 2124.

Entretanto, informa que, consoante os memoriais de cálculo apresentados, foram glosados diversos serviços de CFOP 1933 e 2933, os quais não guardam relação direta com o processo produtivo da empresa e para os quais não há previsão legal de creditamento, que não apresentam qualquer relação com as atividades da empresa ou ainda, não foi possível comprovar a sua utilização direta no processo produtivo da empresa.

Já a manifestante defende a tese ampla e irrestrita do conceito de insumos.

Para ela, todos os serviços relacionados representam despesas indispensáveis ao funcionamento e consecução das atividades da empresa.

As leis instituidoras do regime permitem o creditamento com serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção e fabricação de bens destinados à venda.

Novamente, devemos recorrer ao conceito de insumo exarado pelo STJ para concluir que somente será permitido o crédito relativo a serviços em que se verifique a presença do caráter de essencialidade e relevância no processo produtivo. Dessa forma, ainda que relevantes para a empresa, há que se destacar que despesas relativas a serviços prestados à área administrativa, marketing ou vendas, bem como, prestados a outras áreas não relacionadas diretamente à produção, não podem ser aceitos como creditamento das contribuições.

Assim, a glosa relativa a serviços descritos como: "Administração em Geral", "Recrutamento", "Agenciamento", "Serviço de Consultoria Jurídica" e "Transporte de Funcionários", deve ser mantida.

Quanto aos demais serviços, a autoridade fiscal foi clara ao informar que, em análise aos memoriais de cálculo e às notas fiscais apresentadas, os mesmos foram glosados por não ser possível comprovar sua utilização direta no processo produtivo da empresa.

Apesar da motivação dada pela autoridade fiscal, a manifestante limitou-se a argumentar, de maneira genérica, que os serviços em questão representam despesas indispensáveis ao funcionamento e consecução das atividades da empresa.

Repise-se que cabe à manifestante a comprovação de que os serviços prestados restam associados ao processo produtivo de sua empresa, devendo, por ela, ser demonstrada a sua essencialidade e relevância dentro do respectivo processo produtivo.

Dessa forma, não é possível verificar se os serviços identificados como "manutenção elétrica; lubrificação e conserto: instalação e montagem de aparelhos e máquinas; serviços de caster; consultoria jurídica; execução, por administração, empreitada; serviços de coleta; remessa ou entrega de correspondência; restauração e condicionamento; de dedetização e desinfecção: recrutamento, agenciamento e seleção: serviços de transporte de funcionários: planos de medicina em grupo: funilaria e lanternagem: recauchutagem ou regeneração; perícias e laudos; varrição e coleta; instrução e treinamento; sondagem; hospedagem; fornecimento ou emissão de atestados; corretagem; aquisição de telefonia" têm qualquer tipo de relação com o processo produtivo, tampouco, inferir se os mesmos detêm características de essencialidade ou relevância dentro do mesmo.

Tendo em vista a total falta de demonstração, por parte da manifestante, do contexto da prestação dos mencionados serviços dentro da cadeia produtiva, bem como, não sendo acostada aos autos qualquer documentação capaz de melhor identificar ditos serviços, não resta outra opção senão manter a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

A Recorrente também em sede de Recurso Voluntário limita-se a afirmar que todos os serviços relacionados a atividade da empresa, representam despesas indispensáveis ao funcionamento e consecução das atividades da Recorrente, devendo conceder direito ao crédito, na forma do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim como verificado em relação aos demais itens glosados, a Recorrente não trouxe aos autos elementos probatórios suficientes aptos a demonstrar a efetiva natureza dos serviços contratados, tampouco a indispensabilidade dos dispêndios para fins de creditamento. Ausentes informações e documentos hábeis à aferição da liquidez e certeza do alegado direito creditório, concluo pela manutenção da glosa.

## **2.7 Armazenamento e Demais Serviços**

A DRJ confirmou as glosas promovidas pela fiscalização, consignando os seguintes fundamentos em sua decisão:

### **Dos Gastos com Armazenamento e Demais Serviços**

Segundo o Despacho Decisório o interessado apropriou diversas despesas de serviços descritos como: "serviços portuários; ferroportuários; execução pro administração, empreitada ou subempr; revisão de câmara de segurança; serviço de consultoria jurídica; perícias e laudos; honorários de registro de importação; serviços de supervisão de embarque; agenciamento e recrutamento; reprografia e microfilmagem; instalação e montagem; produto genética biogenium; assistência técnica; lubrificação; desembaraço aduaneiro; serviço de caster".

Tais serviços foram glosados por não guardarem relação intrínseca com atividade produtiva da empresa ou por não ser possível comprovar tal relação pelas notas fiscais apresentadas.

No que tange aos serviços aduaneiros e a todos os demais encargos relativos ao embarque e desembarque de mercadoria ou insumo no porto, a despeito de poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da requerente, não oferecem ensejo à tomada de créditos, posto que não se tratam de despesas com armazenagem.

Em igual sentido, outras despesas portuárias, que não as de armazenamento ou frete, não podem ser aceitas como créditos no regime da não cumulatividade, por expressa falta de determinação legal, razão pela qual, há que se considerar

A Recorrente defende que todos os serviços relacionados a atividade da empresa, representam despesas indispensáveis ao funcionamento e consecução das atividades da Recorrente, devendo conceder direito ao crédito, na forma do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Contudo, da análise dos autos, de fato constata-se que no caso em questão, não foram prestadas suficientes informações e documentos para aferição do direito creditório relativo aquisição dos serviços mencionados. Voto, portanto, pela manutenção da glosa.

## **2.8 Aluguéis de máquinas e equipamentos**

A DRJ manteve as glosas nos seguintes termos:

Das Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

Neste item a autoridade fiscal glosou despesas com aluguéis de máquinas e equipamento por não se enquadrarem no conceito previsto na legislação, e também os casos em que não foi documentalmente comprovada a despesa informada. A seguir as inconsistências detectadas pela fiscalização:

a) Álvaro Antônio Esteves ME - CNPJ - 02.065.523/0001-41. JN Locação de Munck - CNPJ 12.810.098/0001-21 e Cesar Transportes, Guindastes e Equipamentos Ltda - CNPJ 00.148.726/0003-38: locação de Munck ou Guindaste. A descrição dos itens glosados não demonstra que estes sejam empregados em qualquer das atividade normalmente desenvolvidas pela empresa, sejam produtivas ou não;

b) Auto Peças São Lourenço de Paraguaçu Ltda - CNPJ 06.198.060/0001-47: os recibos apenas mencionam locação de bens (não especificando qual o tipo de bem) e caminhão, para o qual não é permitido o creditamento, por tratar-se veículo, não se enquadrando na hipótese de locação de máquinas e equipamentos;

A empresa defende que todas as despesas glosadas são inerentes às suas atividades e que são indispensáveis à consecução de seu objeto social, e que estaria amparada em recentes julgados do CARF. E complementa que “tratam-se de toneladas de insumos que necessitam passar por diversas fases de industrialização”, sendo o maquinário indispensável ao seu processo produtivo.

Como citado anteriormente, a legislação de regência não assegura o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo, despesa e encargo que venha a ser necessário às atividades da pessoa jurídica, mas apenas sobre os taxativamente discriminados nos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Quanto à despesa com movimentação de cargas, necessária a comprovação de que tal atividade era relevante e essencial ao processo produtivo.

Ou seja, desde que fosse demonstrado pela manifestante que a utilização dos guindastes ou "muncks" era essencial ou relevante na execução do processo produtivo, seu creditamento seria automaticamente possível. Para tal, bastava informar e apresentar mínimas comprovações de que os mesmos eram utilizados no decorrer do processo produtivo e que sua falta seria capaz de inviabilizá-lo.

No entanto, quanto aos itens descritos acima, não foram apresentados os documentos fiscais correspondentes, ficando prejudicada qualquer análise da pertinência dos mesmos no processo produtivo.

Vale ressaltar que a mera alegação de que no processo produtivo, cujo fluxograma se encontra à fl. 679, faz-se necessário o aluguel de diversos equipamentos e máquinas, em todas as suas formas, meios e tamanhos, para a consecução de seus objetivos, é uma tentativa inócua de demonstrar especificamente onde se enquadra, dentro do imenso fluxograma, a utilização dos guindastes e muncks ora analisados.

Vale dizer que, nos termos da decisão do STJ a despesa com aluguel de veículos até pode ser considerada como insumo, desde que demonstrado que sua utilização se dá dentro dos critérios de essencialidade e relevância no processo produtivo.

Entretanto, a manifestante sequer menciona de que forma foram utilizados os bens alugados das empresas Terra Plain Locação de Máquinas Ltda., Auto Peças São Lourenço de Paraguaçu Ltda., Gandolfi Serviço de Guincho Ltda., JN Locação de Munck Ltda., Cesar Transportes de Carga Ltda., Alvaro Antonio Esteves - ME, Lee Transportes Ltda., e Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina.

Quanto à despesa paga à empresa Recuperadora de Máquinas Ziviani Ltda. a manifestante nada explica quanto ao serviço prestado, não sendo possível, sequer, verificar se o mesmo se trata de aluguel de maquinário.

Exige-se, como já se viu, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório. A mera alegação genérica de que as despesas compõem gastos necessários ao processo produtivo sem a mínima demonstração

de sua natureza, torna impossível a verificação de sua essencialidade e relevância, nos moldes exigidos pela decisão do STJ.

Em vista do exposto, é de se manter a glosa efetuada.

A Recorrente defende serem imprescindíveis os alugueres de equipamentos e máquinas, em todas as suas formas, meios e tamanhos para consecução dos objetos da Recorrente, de modo que todos devem ser passíveis de crédito das contribuições ao PIS e a COFINS.

Contudo, da análise dos autos, assim, como no item anterior, de fato constata-se que no caso em questão, não foram prestadas suficientes informações e documentos para aferição do direito creditório relativo aquisição dos serviços mencionados.

Cumprido destacar, ainda, que a jurisprudência do CARF encontra-se pacificada no sentido de que os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, entendimento esse que culminou, inclusive, na edição de Súmula por este Conselho, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024 Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Voto, portanto, pela manutenção da glosa.

## **2.9 Correção monetária pela mora administrativa**

A Recorrente requer a correção monetária do período relativo à demora da autoridade pública em viabilizar o ressarcimento no âmbito administrativo. A base legal do seu pedido é o art. 24 da Lei 11.457/2009, conforme transcrição abaixo:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

Descreve que houve de fato mais de 360 dias desde do início do protocolo do pedido de ressarcimento em análise nesse processo sem a efetiva disponibilização do numerário

que lhe caberia e explica que não pode seu crédito ficar desguarnecido de atualização, sob pena de enriquecimento ilícito do poder público em detrimento do contribuinte.

Quanto a regra tributária, deve-se notar que a aplicação da taxa Selic na correção dos créditos de Pis e Cofins não cumulativos não era permitida quanto da aplicação da Súmula Carf n.º 125. Entretanto, tal súmula foi revogada, perdendo sua validade, conforme portaria abaixo:

“CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS PORTARIA CARF/ME Nº 8.451, DE 22 DE SETEMBRO DE 2022

Revoga a Súmula CARF nº 125.

O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no uso da atribuição que lhe confere o § 4º do art. 74 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e considerando o que consta do Recurso Especial nº 1.767.945/PR e da Nota Técnica SEI nº 42950/2022/ME, integrante dos autos do Processo SEI nº 15169.100277/2022-18, resolve:

Art. 1º Fica revogada a Súmula CARF nº 125.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA”

Nesse contexto, cabe notar que o STJ em julgamento realizado no dia 12/02/2020, em sede de recurso repetitivo (Tema/Repetitivo 1003), reconheceu a incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos a partir do dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007.

Levando em consideração as decisões do STJ e do Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho 2021, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 2.055, de 2021, especificamente no art. 152, dispondo que créditos restituídos, reembolsados ou compensados devem ser acrescidos pela Taxa SELIC, bem como nos casos em que seu ressarcimento ultrapassar o prazo de 360 dias da data de protocolo do pedido, conforme abaixo:

“Art. 152. Na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, aplica-se à parcela do crédito não ressarcida ou não compensada o acréscimo de que trata o caput do art. 148. (...)

§ 1º No cálculo dos juros de que trata o caput, será observado como termo inicial o mês subsequente ao do trecentésimo sexagésimo primeiro dia, contado da data do protocolo do pedido de ressarcimento original. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2214, de 02 de setembro de 2024)

§ 2º O termo final da valoração do crédito objeto de pedido de ressarcimento deverá ser:

I - na hipótese de ressarcimento, quando a quantia for disponibilizada ao contribuinte;

II - na hipótese de compensação declarada, quando houver a entrega da declaração de compensação original;

e III - na hipótese de compensação de ofício, quando ela for considerada efetuada.”

Notadamente, tendo sido constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito, 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.

Pelos motivos expostos e conforme reconhecido pelo STJ, voto pela aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido, de acordo com decisão do STJ submetida à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.767.945), em conformidade com o cancelamento da súmula CARF nº 125.

### **Conclusão**

Diante todo o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas as despesas com:

- I. Aquisição de embalagens - paletes, big bags e bulk liners;
- II. Graxas, aditivos, anticorrosivos e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos;

Adicionalmente, voto pela aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale**