



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.725210/2017-56
ACÓRDÃO	3201-013.404 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

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: 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.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE CAROÇO DE ALGODÃO. MATÉRIA NÃO APRECIADA PELA DRJ. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece da parte do Recurso Voluntário relativa à glosa de créditos decorrentes de aquisições de caroço de algodão de pessoa física, sob a alegação de destinação à comercialização (revenda), quando a matéria não foi apreciada pela DRJ, em razão da inexistência de glosa no período correspondente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

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 não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matéria estranha aos autos, e, na parte conhecida, em lhe dar parcial provimento 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) 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 Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, 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:

Trata-se da análise do Pedido de Ressarcimento nº 30419.68520.121114.1.5.18-6706, referente a créditos do PIS não-cumulativo do 1º trimestre de 2014, no valor total de R\$ 9.208.992,67. Os créditos a ressarcir foram objeto de compensação através de Declarações de Compensação (DCOMP).

Preliminarmente, parte do crédito, R\$ 2.319.983,10 (dois milhões, trezentos e dezenove mil, novecentos e oitenta e três reais e dez centavos), foi antecipado através de procedimento especial previsto na Portaria MF nº 34/2014, regulamentada pela Instrução Normativa nº 1.497/2014, conforme consta do processo nº 12585-720.026/2014-37, que se encontra apensado e diretamente vinculado a este.

A autoridade fiscal emitiu Despacho Decisório, fls. 596 a 618, reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado, no montante total de R\$ 2.425.217,98 (dois milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil, duzentos e dezessete reais e noventa e oito centavos), e conseqüentemente, homologando as DCOMP até o limite do valor reconhecido (descontado da antecipação efetuada).

Resumidamente, relacionamos a seguir as principais considerações levantadas pela autoridade tributária na análise do direito creditório pleiteado:

1. Importante consignar que 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, o interessado 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 da lei nº 10.833/2003;

4. Portanto, 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. Cabe salientar que ao serem glosadas da receita de exportação foram, consequentemente, 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 a 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. Logo, conclui-se que 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 a 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 as 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 o contribuinte não comercializa tais produtos. As aquisições são efetuadas nos CFOP correspondentes a 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 à 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 aniagem e outros que o interessado informou utilizar apenas para transporte;

13. GRAXAS. Trata-se 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. MATERIAIS DE LIMPEZA e KITS DE ANÁLISES LABORATORIAIS/TESTES. Nesse caso, aplica-se 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. PEÇAS DE REPOSIÇÃO UTILIZADAS EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Caso as peças 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 claro 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. No caso em concreto 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 se 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. CAROÇO DE ALGODÃO. A empresa apresentou as planilhas com todas as aquisições de caroço de algodão que geraram o crédito presumido apropriado. No entanto, como já citado anteriormente, 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. SOJA. A partir de 10/10/2013, a metodologia de apuração do crédito presumido vinculado a 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. CAFÉ. No caso em concreto 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 enquadrando ambas as hipóteses no inciso II, do art. 39 das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

22. Assim é que, 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 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, 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 INDÚSTRIA". 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 foi empregado o serviço;

24. Com o advento da Lei nº 10.833/2003, 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, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei.

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 conforme a planilha apresentada;

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 e/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 a compra de soja em grãos, a partir de 10 outubro de 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, como já tratado anteriormente no presente despacho. 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 efetuam a exclusão da base de cálculos dos valores repassados aos associados, não há direito ao crédito relativo a mercadoria (conforme tópico "Bens para Revenda"), assim como não há, consequentemente, 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. Álvaro Antônio Esteves ME - CNPJ - 02.065.523/0001-41: 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, podendo remeter à alguma atividade não rotineira da empresa, eventualmente aplicada na montagem de alguma instalação ou equipamento da empresa;

39. 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;

40. 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;

41. 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 e/ ou não foi possível comprovar tal relação mediante a descrição e/ou nota fiscal apresentada;

42. Além dos serviços, foram apropriados alguns valores referentes a fretes. No memorial de cálculo não foi informado se os fretes se referem a venda, compra

ou transferência, bem como não foi informado o NCM da mercadoria transportada.

43. (...) 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 a vedação legal existente, como já discutido anteriormente nos tópicos "Método de Apuração de Créditos" e "fretes". 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;

44. Abaixo, apresentamos quadro sintético com os valores reconhecidos a título de crédito da COFINS, incidência não-cumulativa, do 1º trimestre de 2014:

Nº PROCESSO	TRIMESTRE	TRIBUTO	VALOR PLEITEADO	VALOR APURADO	VALOR ANTECIPADO	VALOR A RESSARCIR (APÓS ANTECIPAÇÃO)
12585.720026/2014-37	1º TRIM/2014	PIS	9.208.992,67	2.425.217,98	2.319.983,10	105.234,88

Cientificado eletronicamente do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, fls. 627 a 679, a qual destacamos resumidamente as seguintes alegações:

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 10.833/20003 (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 a 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. Ora, 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. Ora, 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 acima;

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 as 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 as 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 a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas;

24. Veja-se, no tocante o disposto ao artigo 6º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o fato do § 4º do referido dispositivo vedar 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) seja 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, sendo que tolher esse direito de crédito significaria manter uma lacuna que deixaria um custo relevante na incidência cumulativa, nem lógica e nem juridicamente sustentável;

29. Ora, 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 a aquisição de insumos adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas;

30. Também as despesas decorrentes de armazenagem, utilizados 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 também, glosadas pela Autoridade Fiscal, (...), eis tratar-se todos 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. Ainda, a Autoridade Fiscal glosou diversos serviços de CFOP 1933 e 2933 da Recorrente empregados na consecução das atividades da empresa, (...). Remontamos aos mesmos fundamentos utilizados nos tópicos anteriores (bens e serviços utilizados como insumos). Todos os serviços relacionados a atividade da empresa, representam despesas indispensáveis ao funcionamento e consecução das atividades da Recorrente, (...).

34. 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”;

35. 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;

36. É sabido que quando se fala em ressarcimento de crédito tributário, não há previsão legal a 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;

37. 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;

38. 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 12-105.361 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 12-105.361 - 17ª Turma da DRJ/RJO

Sessão de 13 de fevereiro de 2019

Processo 10880.725210/2017-56

Interessado LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S.A.

CNPJ/CPF 47.067.525/0001-08

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

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.

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.

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.

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.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de matéria-prima. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação ao serviço de transporte isoladamente considerado.

CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao contribuinte o ônus da prova quanto à certeza e liquidez de alegado crédito contra a Fazenda Pública em processo de restituição/compensação.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

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.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço de parte 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 1º trimestre de 2014, no montante de R\$ 9.208.992,67, 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 regulama 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).

Por sua vez, alegações quanto a possíveis ofensas a princípios constitucionais não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que esta não dispõe de competência legal para examinar hipóteses de violação à Constituição, ou a outro dispositivo legal, relativas às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional. 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. Assim, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado desrespeitar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

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

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 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.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Lei nº 10.637/2002

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 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 ESTABELECIDA 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 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. 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, revento 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.

No entendimento da empresa, “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”.

Da mesma forma quando das 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 o creditamento com base no art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da 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:

(...)

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

(...)

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:

(...)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1o e 2o do art. 10 desta Lei;

Porém, há vedação expressa para apuração de créditos relativamente às despesas de frete vinculados aos produtos exportados, considerando que se trata de prestação de serviço de frete de produtos com o fim específico de exportação. As despesas com frete integram o custo de exportação dos produtos nos termos dos incisos I e III, e §§ 1º e 4º, do art. 6º da Lei nº 10.833 de 2003, e considerando o disposto no § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

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;

(...)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.

Lei nº 10.865/2004

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (...)

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

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

§ 7º Para fins do disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional.

§ 8º O disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo aplica-se também na hipótese de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

Na época da transmissão das PER/DCOMP se encontrava vigente a Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, que previa no § 1º de seu artigo 27, vedação para ressarcimento desses créditos:

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados: (...)

§ 1º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a essas aquisições.

Os elementos comprobatórios carreados na presente manifestação atestam que a contribuinte adquiriu mercadorias com o fim específico de exportação e dessa forma, o frete que pretende utilizar como crédito no presente Pedido de Ressarcimento vinculado a Declarações de Compensação está atrelado a

mercadorias adquiridas com benefício fiscal que não possibilita o referido creditamento, como trata a legislação pertinente à não-cumulatividade.

Foi expressamente vedado, em relação às empresas comerciais exportadoras que tenham adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, o direito de apurar créditos de PIS e COFINS vinculados à receita de exportação originados de outras operações; é dizer, o inciso III do art. 15, combinado com o § 4º do art. 6º, ambos da Lei n.º 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade do PIS, desde a vigência da Lei n.º 10.637/2002, impedindo, em relação às empresas comerciais exportadoras, não apenas a apuração de créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, impedindo a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação.

Em relação às vendas sob a modalidade FOB (Free on Board), não pode a empresa pleitear créditos sobre fretes que foram arcados pelo adquirente no exterior. Fazendo, de fato, jus apenas às vendas sob a modalidade CIF (Cost, Insurance and Freight), onde o frete fica a cargo do vendedor, como determina o art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Pelo exposto, está correta a glosa sobre os valores de frete das mercadorias adquiridas com fins específico de exportação e sobre as vendas na modalidade FOB.

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.

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 haveria previsão legal de creditamento, já que não apresentam qualquer relação com as atividades fim da empresa ou ainda, e ainda, não seria 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 acondicionamento; 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.

A recorrente defende a tese ampla e irrestrita do conceito de insumos, já relacionada anteriormente. Para ela, todos os serviços relacionados representam despesas indispensáveis ao funcionamento e consecução das atividades da empresa.

No presente caso, como já abordado no item 3 deste voto (“Conceito de Insumo”) a análise dos créditos de insumos será feita sob a luz do novo entendimento emanado a partir do REsp nº 1.221.170/PR do STJ.

De acordo com o entendimento do STJ, o conceito de insumo deve ser aferido considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada, sob os critérios de essencialidade ou relevância. Todavia, no referido julgamento, adotou o STJ uma interpretação intermediária acerca da definição de insumo, afastando o critério mais restritivo adotado pelas Instruções Normativas, porém, repelindo que fosse adotado critério demasiado elástico.

Segundo a premissa estabelecida pelo STJ, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial precípua da contribuinte direta ou indiretamente que serão considerados insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão de processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Mais uma vez nos socorremos do entendimento apresentado pela RFB no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, que aborda esse assunto no capítulo 6:

(...)

69. Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc., da pessoa jurídica.

Estando claramente delimitadas na legislação que rege a matéria as condições a serem observadas para que os bens e serviços adquiridos possam ser considerados aptos a gerar créditos a serem deduzidos dos valores apurados mensalmente da Cofins e do PIS, cabe à autoridade administrativa, ao constatar o aproveitamento indevido de créditos não autorizados por lei, efetuar os ajustes necessários à correta determinação da contribuição a ser exigida ou do saldo de crédito a ser ressarcido. **Neste aspecto, corretas as glosas efetuadas pela fiscalização em relação aos seguintes itens:**

-> **serviços portuários (fumigação e outros não especificados); manutenção elétrica; consultoria jurídica; execução, por administração, empreitada; serviços de coleta; serviços de caster; remessa ou entrega de correspondência; restauração e acondicionamento; recrutamento, agenciamento e seleção; serviços de transporte de funcionários: planos de medicina em grupo; perícias e laudos; varrição e coleta; instrução e treinamento; sondagem; hospedagem; fornecimento ou emissão de atestados; corretagem; aquisição de telefonia; funilaria e lanternagem: recauchutagem ou regeneração;**

No entendimento contido no Despacho Decisório, a despeito da controvérsia do conceito de insumo, muitos desses serviços foram glosados por apresentarem descrição incompleta ou inteligível, não permitindo atender ao requisito de certeza e liquidez necessário para geração de crédito passível de ressarcimento/compensação (art. 170 do CTN).

Por outro lado, entendemos como passíveis de geração de créditos, os seguintes serviços, por estarem relacionados à produção: lubrificação e conserto; instalação e montagem de aparelhos e máquinas; e de dedetização e desinfecção.

Na planilha "Serviços - Glosas" foi possível localizar os seguintes itens (coluna descrição do item), que se enquadrariam no novo conceito de insumos: "serviços de lubrificação, conserto e restauração e manutenção" e "instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos". A seguir sintetizamos os valores dessas rubricas para cada mês do trimestre:

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:

Segundo o Despacho Decisório, além dos serviços de armazenagem e frete, o interessado apropriou diversas despesas de serviços descritos como: “serviços portuários; ferroportuários; execução pro administração, empreitada ou subemprr; revisão de câmera 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 e/ou não ser possível comprovar tal relação pelas notas fiscais apresentadas.

A empresa defende a pertinência de todos os serviços informados no emprego de suas atividades, adotando o conceito amplo de insumos, como já aqui reproduzido anteriormente.

Como visto, de fato, o conceito de insumos aplicado às contribuições sociais (PIS/Pasep e Cofins) sofreu alterações com o julgamento do Recurso Especial nº1.221.170-PR, ao entender que as Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, restringiram o conceito de insumo afetando o princípio da não-cumulatividade.

Explicita a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumo como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do chamado “teste da subtração”. Concluindo, a Nota SEI diz que insumos seriam os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da prestação de serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda de qualidade do produto ou do serviços daí resultantes.

Admite-se a importância das despesas relacionadas neste item (revisão de câmera 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;etc.). Porém, tais serviços não podem ser considerados insumos para a prestação do serviço. Tratam-se, outrossim, de gastos operacionais necessários ao funcionamento geral de uma empresa, não sendo essenciais à produção da atividade finalística própria da empresa, de forma que a exclusão desses itens não importa a impossibilidade da produção/fabricação ou a perda substancial da qualidade do produto.

Frise-se que os critérios de essencialidade e relevância, fundamentais para que se defina "insumo", encontram-se esclarecidos na decisão do STJ, no voto da Ministra Regina Helena Costa, de modo que a essencialidade, "diz com o item o qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço, constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência". Já a 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 pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A autoridade fiscal também glosou da relação de serviços apresentada pela interessada, valores de fretes cuja descrição não estava clara, por ausência do NCM, e também a que tipo de frete se referia. Nesse caso, trata-se dos requisitos de certeza e liquidez, que devem estar presentes nos créditos pleiteados.

Os fretes relativos a remessas de/para depósitos ou de/para armazenagem aplicam-se similar entendimento àquele exposto acima, relativo ao transporte entre estabelecimentos da mesma empresa, já que tais fretes não se referem a remessas por operações de venda, o que não enseja creditamento nos termos da legislação de regência (Leis 10.637 e/ou 10.833) e tampouco não se referem a remessas relativas a aquisições, o que não enseja creditamento com auxílio do art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), que trata do custo das mercadorias e das matérias-primas vinculado à criação do estoque da pessoa jurídica.

A Lei no 10.833/2003, ao instituir o regime de apuração não-cumulativa da COFINS, admitiu o aproveitamento de crédito calculado sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece no caput e no inciso IX de seu artigo 3º, que assim dispõe:

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

[...]

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

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

(...)

II – nos inciso VI, VII, e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art.3º desta Lei”

No caso em análise, ao contribuinte cumpre o ônus de trazer os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros

contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

É de se observar que as fases que culminam com o despacho decisório são regidas pelo princípio do inquisitório, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/723, e que na fase recursal, quando ocorre a instauração do contraditório, a Recorrente tem o direito de exercer o contraditório de maneira irrestrita, quer pela apresentação da peça impugnatória, quer pela oportunidade de trazer à colação documentação que julgue pertinente à tentativa de combate ao deliberado no despacho decisório.

Por sua vez, o § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações promovidas pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, dispõe que: (grifei)

Art. 16.....

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Os elementos constantes nos autos não comprovam a ocorrência de qualquer uma das hipóteses previstas nas alíneas a, b e c do dispositivo legal supratranscrito, o que inviabiliza a possibilidade de juntada de novos documentos e/ou argumentos ao recurso inicial, uma vez precluso esse direito. Além disso, o pedido de juntada de novos documentos aos autos, para ser viável, deve vir acompanhado do rol de documentos cuja juntada pretende-se que seja realizada, fato que não se verificou no caso em análise.

Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem. A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e

documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

Não é lícito ao julgador dispensar a autoridade lançadora ou o contribuinte, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.

Dessa forma, entendemos como corretas as glosas efetuadas nesse item

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.

No âmbito do Código do Processo Civil (CPC), tanto o anterior (Lei nº 5.869/73) quanto o atual (Lei nº 13.105/2015), encontra-se no artigo 373 um importante preceito que define uma regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Em se tratando de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, como é o caso desses autos, cabe a empresa demonstrar cabalmente a certeza e liquidez do seu direito creditório. Visto que, apenas assim, poderia operacionalizar-se a compensação, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966).

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Desta forma, o direito aos créditos da não-cumulatividade, utilizados para desconto da contribuição devida, ou para ressarcimento ou compensação nas situações permitidas pela legislação, exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito.

Exige-se, portanto, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório; documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito.

Com efeito, deve-se salientar, ainda, que as decisões do CARF, apresentadas pela Manifestante, fazem coisa julgada administrativa entre as partes, não vinculando a Receita Federal do Brasil às decisões ali manifestadas.

Os créditos das despesas pleiteadas neste item carecem de comprovação documental, além de que, não se enquadram como diretamente relacionadas à produção de bens da empresa, assim, devem ser mantidas as glosas respectivas.

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 Crédito presumido de insumos agroindustriais

Não se conhece da parte do Recurso Voluntário relativa à glosa de créditos vinculados às aquisições de caroço de algodão de pessoa física, sob a alegação de que tais aquisições teriam sido destinadas à comercialização (revenda), com consequente glosa das notas fiscais correspondentes nos meses em que ocorreram as aquisições. Isso porque a matéria não foi apreciada pela DRJ, tendo em vista que, diversamente do verificado nos demais trimestres de 2014, no 1º trimestre não houve glosa das aquisições de caroço de algodão, razão pela qual a instância de origem expressamente deixou de analisar os argumentos apresentados pela contribuinte acerca desse item.

Assim, ausente apreciação prévia da matéria pela DRJ, resta inviabilizado seu conhecimento nesta instância recursal, sob pena de supressão de instância.

2.10 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, não conheço de parte do Recurso Voluntário e na parte conhecida dou parcial provimento para reverter as glosas relativas as despesas com:

- I. Aquisição de embalagens - paletes, big bags e bulk liners;
- II. 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