



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.726411/2011-85
ACÓRDÃO	3101-004.065 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE PROVAS.
INOCORRÊNCIA.

Não há que falar em cerceamento de defesa quando ao contribuinte foi oportunizada a junta de provas e razões e a sua discordância reside na valoração das provas produzidas.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.
RESP REPETITIVO Nº 1.221.170/PR.

O conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, conforme tese fixada pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

DISPÊNDIOS COM EMBALAGEM DE TRANSPORTE. BEM NECESSÁRIO À MANUTENÇÃO DA QUALIDADE DO PRODUTO. INSUMO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os gastos com embalagens utilizadas no transporte do produto acabado, cuja finalidade é garantir a integridade e preservar a qualidade do bem enquadram-se no conceito de insumo por serem essenciais à atividade econômica e, portanto, geram direito ao crédito das contribuições.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS. INSUMO.
IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. SÚMULA CARF 217.

Nos termos da Súmula CARF 217, 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.

DESPESAS COM COMISSÃO E CORRETAGEM. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Despesas de natureza comercial não se qualificam como insumos para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, não demonstrada a sua essencialidade ou relevância no caso concreto.

FRETE. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Há vedação legal expressa para que a empresa comercial exportadora apure créditos vinculados à receita de exportação de mercadorias adquiridas com esse fim específico.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, reverter as glosas referentes às despesas com embalagens destinadas ao transporte e determinar a aplicação da taxa Selic, a partir do escoamento do prazo de 360 dias, a contar da data do protocolo do pedido de resarcimento. Vencido o conselheiro Ramon Silva Cunha quanto à reversão das glosas referentes às despesas com embalagens destinadas ao transporte. Vencidas as Conselheiras Laura Baptista Borges e Sabrina Coutinho Barbosa que revertiam, também, as glosas referentes aos custos com corretagem, comissões e assessoria técnica/comercial.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relator

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA – COIMEX, em razão de manifestação de inconformidade julgada improcedente, a qual foi apresentada em face de Pedido de Ressarcimento de contribuição ao PIS/Pasep Não Cumulativo/Exportação (nº 28253.34126.190907.1.1.087388), relativo ao 1º trimestre de 2006, no valor de R\$ 102.795,14.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pelo fiscal para negar o pedido de ressarcimento, bem como as teses adotadas pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 1.218 e seguintes):

A Autoridade Fiscal entendeu que a contribuinte não possuía o direito creditório no montante declarado no período citado, razão pela qual efetuou as correspondentes glosas. No Despacho Decisório (fls. 575 e ss) esclareceu, em síntese, que:

1. para apurar a base de cálculo do crédito a descontar decorrente da compra de bens para revenda, foram utilizadas as planilhas eletrônicas apresentadas pelo interessado, que demonstram os valores, separados por nota fiscal, que se somaram para constituir a base de cálculo elencada nessa rubrica específica do DACON;
2. com base nesse memorial de cálculo, foi feita uma auditoria pormenorizada das notas fiscais, levando-se em conta, principalmente, sua descrição e sua relevância, daí resultou uma amostra de notas, que foram requeridas ao interessado por esta Fiscalização;
3. em resposta, o contribuinte apresentou parte das notas fiscais requeridas, porém, devido ao incêndio ocorrido na empresa que armazenava a documentação do interessado, houve também a entrega de cópias simples das notas, nota fiscal de remessa para armazenagem e comprovantes de pagamento, no intuito de substituir a eventual falta da cópia autenticada da nota fiscal original;
4. desconsiderou, além das notas fiscais não apresentadas, por falta de comprovação do direito creditório, aqueles valores que tinham como lastro unicamente o comprovante de pagamento da operação ou nota fiscal de remessa para armazenagem, uma vez que em tais documentos não há a descrição de informações importantes acerca da operação, o que impossibilita a efetiva auditoria dos valores;
5. todas as notas fiscais elencadas nessa rubrica são de aquisição de café (NCM 09.01) e, como esclarecido pelo interessado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal Nº 03/2012, trata-se na verdade de bens utilizados como insumo no

processo produtivo da empresa, processo este que está de acordo com o § 6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de Julho de 2004;

6.os valores que não foram glosados por esta Fiscalização foram transferidos para a rubrica específica de bens utilizados como insumos;

7.a embalagem de apresentação é insumo, uma vez que sua colocação determina a fase final da produção;

8.por outro lado, a embalagem para transporte não pode ser considerada insumo, visto que o transporte do produto não constitui etapa do processo de produção;

9.de acordo com as informações fornecidas pelo interessado, os insumos que deram ensejo ao cálculo de direito creditório, não se constituíam, na verdade, de embalagens de apresentação, pois a sua classificação na TIPI (63.05) não corresponde a tal tipo de embalagem, logo, desconsiderou as notas fiscais cuja origem fosse a aquisição de tais embalagens;

10.para que o serviço seja considerado insumo à fabricação, este deve ter uma relação direta com o processo produtivo da empresa, pois deve ser aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto;

11.levando-se em conta os esclarecimentos prestados pelo interessado, constata-se que não é o caso aqui, pois os itens não se constituem como serviços aplicados diretamente no processo produtivo, sendo custos indiretos ou vinculados à área administrativa da empresa, por isso, esta Fiscalização desconsiderou tais valores;

12.no que concerne a despesas de frete, requereu a sua classificação em 3 conceitos: frete de compra, intermediário e de venda, além disso, dentro dessa classificação, especificou-se os fretes nas operações em que a empresa atuou como comercial exportadora;

13.o frete de compra possibilita o direito creditório, pois, na verdade, configura-se como uma despesa que, junto com o valor do insumo, compõe o custo total de aquisição, a única exceção seria quando a empresa atua como comercial exportadora, uma vez que, nesse caso, não há a possibilidade de cálculo de crédito;

14.o frete de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor, também implica em direito creditório, pois se caracteriza como sendo a despesa de transporte da mercadoria/produto do estabelecimento do vendedor para o adquirente;

15.no caso de frete intermediário, que são as despesas de transporte que não se inserem em nenhum dos dois conceitos de frete acima expostos, não há a possibilidade de cálculo de crédito, pois inexiste previsão legal, por isso, foram glosados os valores enquadrados como frete intermediário;

16.em relação às despesas de armazenagem, com base nas planilhas apresentadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 53/2011, requisitou a apresentação de amostra de notas fiscais de armazenagem;

17.o interessado apresentou parte das notas fiscais requeridas, porém, devido ao incêndio ocorrido na empresa que armazenava a documentação do interessado, houve também a entrega de comprovantes de pagamento, no intuito de substituir a eventual falta da cópia autenticada da nota fiscal original;

18.desconsiderou, além das notas fiscais não apresentadas, por falta de comprovação do direito creditório, aqueles valores que tinham como lastro unicamente o comprovante de pagamento da operação, uma vez que em tais documentos não há a descrição de informações importantes acerca da operação, o que impossibilita a efetiva auditoria dos valores;

19.os demais valores não mencionados neste termo e informados em DACON foram aceitos por esta Fiscalização, mediante a análise da documentação esclarecimentos apresentados pelo interessado.

Devidamente científica, em 02/05/2012, conforme fl. 592, a Interessada apresentou, em 31/05/2012, a correspondente Manifestação de Inconformidade (fls. 593 e ss), na qual alegou, em resumo, que:

1.a autoridade administrativa selecionou, por amostragem, notas fiscais de aquisições de bens e notas fiscais de despesas incorridas com armazenagem, e intimou a Requerente para apresentar cópia das respectivas notas fiscais com o objetivo de comprovar os créditos registrados nos DACONS;

2.sem nova diligência ou intimação específica para apresentação de documentos e informações adicionais com o objetivo de comprovar a efetividade das aquisições de bens e das despesas incorridas com armazenagem, a autoridade administrativa simplesmente glosou todos os créditos relacionados às notas fiscais não apresentadas;

3.tendo apresentado elementos (planilhas demonstrativas das notas fiscais, comprovantes de pagamento e cópia das notas fiscais de remessa para armazenagem) que, ao menos, representam fortes indícios da efetividade das aquisições de bens e das despesas incorridas com armazenagem, e comprovado o incêndio que destruiu parcela das notas fiscais, persistindo dúvidas quanto à legitimidade dos créditos apurados, deveria a autoridade administrativa ter aprofundado o trabalho fiscal e as suas investigações, e não simplesmente glosar os créditos, optando pelo "caminho mais fácil e, também, mais curto";

4.a prolação do despacho decisório recorrido sem o correto exame do direito creditório alegado deixou de observar o disposto no artigo 65 da Instrução Normativa nº 900/2008, que estabelece o dever da autoridade administrativa de realizar as diligências necessárias para o esclarecimento do direito creditório pleiteado;

5.o dispositivo citado não deixa dúvidas quanto ao dever da autoridade administrativa de proceder à verificação da exatidão das informações prestadas no PER/DCOMP, como condição para negar o pleito do contribuinte, sendo inadmissível o seu indeferimento de plano;

6.nem se argumente que a referência ao vocábulo "poderá" estaria a induzir uma discricionariedade da Administração Tributária em proceder ou não à intimação do contribuinte, uma vez que este dispositivo deve ser lido e cotejado com o artigo 195 do Código Tributário Nacional;

7.o requisito exigido pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 para apuração de créditos do PIS e COFINS não-cumulativos é a prova da aquisição de bens e serviços, ou seja, a prova da existência da operação geradora de créditos, e não a apresentação da nota fiscal;

8.A nota fiscal é documento instituído e exigido pela legislação do ICMS e do IPI para o controle e acompanhamento das operações sujeitas à incidência dos referidos tributos, bem como para o aproveitamento de créditos do ICMS e do IPI não-cumulativos, e não foi incorporada pela legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos;

9.a comprovação da aquisição do bem e/ou do serviço pode ser realizada, por exemplo, pela apresentação dos comprovantes de pagamento, pelos registros contábeis e fiscais etc.

10.considerando-se que parcela das notas fiscais foram destruídas no incêndio e que, mesmo assim, a nota fiscal não é o único documento que se presta à comprovação da legitimidade dos créditos de PIS e de COFINS apurados no regime não-cumulativo, é evidente que a autoridade administrativa deveria ter aprofundado o trabalho fiscal em busca de elementos que comprovassem a efetividade das operações de aquisições de bens e das despesas incorridas com armazenagem, e não simplesmente glosar os créditos apurados pela contribuinte;

11.deve ser decretada a nulidade (parcial) do despacho decisório recorrido por preterição do direito de defesa, nos termos do inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, determinando-se o aprofundamento do trabalho fiscal mediante as diligências e intimações necessárias para a comprovação da efetividade das operações de aquisições de bens e das despesas incorridas com armazenagem cujos créditos foram glosados pela fiscalização em razão de não terem sido apresentadas as respectivas notas fiscais por força do incêndio noticiado;

12.a sistemática de apuração não-cumulativa das contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento foi elevada à categoria de princípio constitucional, sendo certo que, para os setores da economia que se sujeitarem ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, como é o caso da Requerente, não há no texto constitucional quaisquer restrições à apuração de créditos pelo contribuinte, sendo vedado ao legislador infraconstitucional, e também ao aplicador da Lei, restringir o seu alcance;

13.as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 devem ser interpretada e aplicada para dar concretude ao princípio constitucional da não-cumulatividade do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento ou receita, não podendo jamais ser restringido o alcance do comando constitucional;

14.qualquer restrição estabelecida pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como qualquer interpretação conferida aos seus dispositivos, que implicarem desconsideração ou mitigação do princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto de forma ampla e irrestrita no §12 do artigo 195 da Constituição Federal para os setores da economia sujeitos a tal sistemática de apuração do PIS e da COFINS, não poderão prevalecer;

15.o princípio constitucional da não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento ou receita sempre deverá ser observado pelo legislador ordinário e pelo aplicador da lei, representando uma garantia do contribuinte para a correta apuração de créditos no contexto do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS;

16.por razões de ordem prática e jurídica, a técnica de tributação adotada para realizar a não-cumulatividade do IPI e do ICMS não pode, pura e simplesmente, ser transplantada para apuração do PIS e da COFINS, tendo em vista que estas contribuições incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003;

17.a não-cumulatividade do PIS e da COFINS é mais ampla que a prevista para o IPI e o ICMS, pois na sua análise o intérprete deve levar em consideração relação existente entre as despesas incorridas e as receitas auferidas (artigos 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.637/2002, e artigos 1º, 3º e 6º da Lei nº 10.833/2003), e não as operações de circulação de mercadorias e de produtos industrializados;

18.o critério que deve ser invocado para orientar a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade do PIS e da COFINS é o que demarca a própria hipótese de incidência dessas contribuições sociais, qual seja, a percepção de faturamento ou receita;

19.com efeito, os créditos permitidos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS devem refletir todas as despesas e os custos que colaboram direta ou indiretamente na atividade empresarial geradora das receitas;

20.Em outras palavras, a não-cumulatividade há de se conformar aos limites estabelecidos pelo critério material de incidência do PIS e da COFINS, determinado na Constituição Federal e nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 como sendo a percepção de receitas, de modo que os custos e despesas incorridas para se auferir receitas (critério material) devem ser considerados na base de cálculo para a apuração do crédito (princípio da não-cumulatividade);

21.nesse cenário, o conceito de "insumo" para efeito de apuração de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos não pode ser o mesmo desenvolvido pela doutrina e pela jurisprudência (administrativa e judicial) para efeito de apuração dos créditos de ICMS e de IPI;

22.por essas razões, para efeito de apuração de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos devem ser consideradas todas as despesas incorridas pelo

contribuinte para o desenvolvimento da atividade empresarial geradora de receitas, nos termos dos artigos 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.637/2002, dos artigos 1º, 3º e 6º da Lei nº 10.833/2003, e da alínea "b" do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal de 1988;

23.o critério utilizado pela autoridade administrativa para comprovação dos créditos, consistente na exigência das notas fiscais de aquisições de bens, não pode prevalecer;

24.com efeito, o requisito exigido pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 para apuração de créditos do PIS e COFINS não-cumulativos é a prova da aquisição de bens e serviços, ou seja, a prova da existência da operação geradora de créditos, e não a apresentação da nota fiscal;

25.a não apresentação da nota fiscal não legitima, por si só, a glosa de créditos de PIS e de COFINS apurados no regime da não-cumulatividade;

26.no procedimento de análise do direito creditório pleiteado, a Requerente informou que, em razão do incêndio ocorrido, em 04/07/2011, no estabelecimento da "Interfile Gestão de Documentos e Processos Ltda.", empresa responsável pelo arquivo de seus documentos fiscais e contábeis (o que, aliás, já havia sido comunicado formalmente à Receita Federal do Brasil e, inclusive, publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo), não foi possível a apresentação de parcela das notas fiscais por terem sido destruídas;

27.parcela das notas fiscais solicitadas pela autoridade administrativa não foram apresentadas por motivo de força maior, qual seja, o incêndio que destruiu o arquivo contábil e fiscal da contribuinte, de modo que, por mais este motivo, deve ser admitida, no caso concreto, a comprovação das aquisições de bens por outros meios, inclusive, sob pena de cerceamento do direito de defesa;

28.no procedimento de análise do direito creditório pleiteado, apresentou planilhas demonstrativas de todas as notas fiscais que suportaram a apuração de créditos nas aquisições de bens, identificando, um a um, o número das respectivas notas fiscais, a data de emissão, o CNPJ e a denominação social dos fornecedores e dos prestadores de serviços, e o valor da operação. Além disso, também no procedimento de análise do direito creditório pleiteado, apresentou cópia de comprovantes de pagamentos realizados a fornecedores de café e, também, cópia de notas fiscais de remessa para armazenagem, as quais fazem referência às respectivas notas fiscais de aquisições de café;

29.a contribuinte junta aos autos cópia dos "livros diários auxiliares", comprovando o ingresso no estoque (pelo valor de custo) do café cujas notas fiscais não foram apresentadas para a autoridade administrativa, e cópia do "livro registro de entradas", comprovando as aquisições de café relacionadas às notas fiscais não apresentadas para a autoridade administrativa;

30.nos termos do artigo 923 do RIR/99, a escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte e, portanto, serve de suporte para comprovar a efetividade das

aquisições de café e, com isso, o direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo;

31.em total demonstração de sua boa-fé, informa a Requerente que está envidando os esforços necessários para a reconstituição do seu arquivo fiscal e a obtenção de cópia das segundas vias das notas fiscais junto aos fornecedores e prestadores de serviços, tendo, inclusive, contratado pessoa jurídica especializada em assessoria contábil e fiscal, denominada "Assessor Bordin", para auxiliá-la em tal mister, conforme comprovado pela cópia do contrato de prestação de serviços profissionais ora juntada aos autos;

32.a Requerente apresenta cópia de notas fiscais localizadas em função dos trabalhos de reconstituição do seu arquivo fiscal que serviu de base de cálculo para apuração dos créditos do 1º trimestre de 2006, mas que não foi apresentada no procedimento de análise do direito creditório pleiteado, devendo-se, portanto, ser reconhecido o crédito em questão;

33.a autoridade administrativa glosou os créditos sobre as despesas incorridas com as aquisições de material de embalagem ao argumento de que a embalagem para transporte não poderia ser considerada insumo, pois o transporte do produto não constituiria etapa do processo de produção;

34.a própria autoridade administrativa reconheceu que o café é "bem utilizado como insumo no processo produtivo" e que a contribuinte, por sua vez, industrializa o café para posteriormente revendê-lo, de modo que, evidentemente, a embalagem também é "bem utilizado como insumo no processo produtivo", sem a qual, aliás, não haveria como se manter a própria característica do produto;

35.sem que se promova o seu acondicionamento - diga-se de passagem, não apenas para transporte, mas também como condição para sua própria armazenagem e revenda - não seria possível a manipulação do café;

36.mesmo dentro de um conceito restritivo de insumo como o previsto pela legislação do IPI, se reconheceu a possibilidade de creditamento quanto a embalagens utilizadas para transporte, de modo que, com maior razão, há de reconhecê-lo no âmbito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS;

37.também sob essa perspectiva (conceito de insumo para efeito de apuração de créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo), não há como prosperar a glosa dos créditos calculados sobre as despesas incorridas com aquisições de embalagens;

38.a autoridade administrativa glosou os créditos calculados sobre as despesas incorridas com assessoria técnica e comercial, comissões e corretagens ao argumento de que não seriam serviços aplicados diretamente no processo produtivo, adotando, portanto, o conceito restritivo de insumo previsto na legislação do IPI;

39.tal entendimento não pode prevalecer, pois, como amplamente demonstrado linhas atrás, para efeito de apuração de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos devem ser consideradas todas as despesas incorridas pelo contribuinte para o desenvolvimento da atividade empresarial geradora de receitas, nos termos dos artigos 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.637/2002, dos artigos 1º, 3º e 6º da Lei nº 10.833/2003, e da alínea "b" do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal de 1988;

40.as despesas incorridas com "corretagem", "comissões" e "assessoria técnica comercial" são necessárias para a comercialização dos produtos exportados e, portanto, para o desenvolvimento de sua própria atividade empresarial geradora de receita;

41.possui o direito de calcular créditos do PIS e da COFINS não cumulativos sobre as despesas incorridas com "corretagem", "comissões" e "assessoria técnica comercial", nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, não procedendo, portanto, as glosas efetuadas pela autoridade administrativa;

42.a autoridade administrativa glosou créditos apurados sobre os fretes denominados "intermediários" sob o argumento de que não haveria previsão legal autorizando creditamento em questão;

43.todos os gastos incorridos com "fretes" são imprescindíveis para o transporte dos produtos comercializados, representando, portanto, essencial "insumo" vinculado ao próprio desempenho da atividade empresarial geradora da receita, até porque, todos os gastos com frete são suportados pela Requerente, seja como "custo" das mercadorias adquiridas para revenda, seja como "despesa" nas vendas das mercadorias;

44.é inequívoco o direito da Requerente aos créditos calculados sobre os gastos incorridos com "fretes", nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e dos incisos II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003;

45.as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não vedam a apuração de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos nas operações de remessas e transferências, quando o frete é suportado pelo contribuinte, de modo que, por mais esse motivo, não prospera a glosa de créditos efetuada pelo despacho decisório recorrido;

46.com a sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS é garantido o direito ao crédito sobre todos os serviços utilizados como "insumo" na comercialização de bens, o que, evidentemente, inclui o frete contratado pelo contribuinte, ainda que relacionado às operações de remessas e transferências;

47.as únicas restrições à apuração decréditos do PIS e da COFINS não cumulativos estão previstas taxativamente no §2º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e no §2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, dentre as quais não se

enquadram os gastos incorridos com frete pelo contribuinte nas operações de remessas e transferências;

48.e não poderia ser diferente, pois o frete pago nas operações de remessas e transferências sempre estará relacionado a uma operação de venda, ainda que, em razão da logística adotada, a entrega do produto vendido ocorra em um momento posterior à operação de remessa ou transferência;

49.em qualquer hipótese o frete estará sempre vinculado a uma operação de venda, sendo imprescindível e indispensável na comercialização de qualquer produto (exceto nas hipóteses em que o próprio consumidor se dirige ao estabelecimento vendedor, o que não é o caso dos autos);

50.os gastos incorridos com fretes, em sua grande maioria, se referem aos serviços de transportes contratados, por conta e ordem da contribuinte, para levar os produtos do local onde estão os seus fornecedores diretamente para os portos por onde serão exportados (exportação indireta), não se referindo a meras transferências ou remessas de mercadorias, mas, efetivamente, a operações de venda;

51.mesmo nessas situações de exportações indiretas, os serviços de transportes contratados estão diretamente vinculados às operações de venda e são suportados pela contribuinte justamente para aproximar a mercadoria do consumidor, na maioria das vezes, localizado no exterior;

52.a autoridade administrativa glosou os créditos calculados sobre os fretes incorridos nas operações em que a contribuinte teria atuado como "empresa comercial exportadora" ao argumento de que, nessa hipótese, a legislação vedaria a apuração de créditos vinculados à receita de exportação;

53.o raciocínio da autoridade administrativa reposou, basicamente, sobre duas premissas totalmente equivocadas: (1^a) a de que a operação de frete seria também "isenta" do PIS e da COFINS; e (2a) a de que o §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 teria vedado todo e qualquer crédito à "empresa comercial exportadora" independentemente da incidência da contribuição na operação (ou prestação) anterior;

54.tal raciocínio da autoridade administrativa não condiz com a realidade, uma vez que somente o vendedor da mercadoria não se sujeita ao PIS e à COFINS em relação à sua receita de venda, mas a não-incidência beneficia apenas e tão somente o vendedor da mercadoria, nada dizendo quanto ao transportador, beneficiário das receitas do frete, que são, via de regra, tributadas pelo PIS e pela COFINS;

55.há, evidentemente, duas relações jurídicas, sujeitas a regimes tributários distintos quanto ao recolhimento da contribuição, sujeitando-se uma delas à regra da não-incidência (em relação ao vendedor) e outra à tributação (de acordo com o regime fiscal aplicável), por isto a premissa em que se fundou o despacho

decisório recorrido, de que o frete não ensejaria recolhimento das contribuições, não se sustenta;

56.tal constatação põe em relevo a outra premissa equivocada presente no despacho decisório recorrido: a de que o §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 teria vedado a apuração de créditos pela sociedade comercial exportadora relativamente a quaisquer custos, despesas ou encargos vinculados à receita de exportação;

57.o referido parágrafo apenas vedou a apuração dos créditos relativamente às operações de que trata o inciso III do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e o inciso III do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003: aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação;

58.a própria literalidade do §4º circunscreve a vedação quanto aos créditos à hipótese do inciso III: operação de venda à comercial exportadora (ao consignar a expressão "nesta hipótese"), nada dizendo quanto à operação de frete, que, como já afirmado acima, se constitui de uma prestação distinta e sujeita ao PIS e à COFINS;

59.é regra básica de interpretação que o parágrafo constitui um desdobramento do enunciado do caput, não possuindo, fora de seu contexto, uma norma jurídica independente e aplicável a outras hipóteses não previstas no dispositivo a que está circunscrito;

60.seja sob a perspectiva estritamente literal, seja sob a ótica das regras de hermenêutica, a única conclusão possível é de que o §4º não está aludindo a qualquer custo, encargo ou despesa, mas apenas e tão somente ao valor da venda pago ao alienante da mercadoria, o que, indubiosamente, não se aplica ao prestador de serviços de transporte;

61.a discrepância de regimes jurídicos a que estão sujeitos o vendedor da mercadoria de que trata o inciso III do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e o inciso III do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 em relação ao prestador de serviços de transporte no que tange ao PIS e à COFINS também impede que se lhes confira, por "extensão", a vedação contida no §4º;

62.pela própria lógica intrínseca das disposições contidas nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e na Lei nº 10.865/2004, se poderia chegar a conclusões diametralmente opostas daquelas a que chegou o despacho decisório recorrido relativamente aos créditos do PIS e da COFINS sobre as despesas de frete;

63.a interpretação a que chegou o despacho decisório recorrido, mais do que violar a literalidade e o sentido do §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 isoladamente considerado, também implica uma distorção sistêmica do conjunto normativo estabelecido por esse diploma legal, fazendo tabula rasa das regras e princípios que nortearam a criação das contribuições não-cumulativas;

64.com a não-cumulatividade, visa-se à eliminação do chamado "efeito cascata" que se verificou em relação a estas contribuições, pois as sucessivas operações entre contribuintes do tributo oneravam os custos para o adquirente situado na etapa imediatamente subsequente, acarretando uma elevação sensível no preço dos produtos;

65.o referido princípio está sujeito ao poder de conformação do legislador, que, para otimizar ou corrigir determinadas situações específicas, estabelece uma redistribuição dos créditos e débitos ao longo da cadeia, sempre, porém, tendo em mira evitar o já mencionado "efeito cascata" 66.e é o que faz o legislador ao vedar, no §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, o crédito da empresa comercial exportadora relativamente ao bem adquirido para exportação, uma vez que tal aquisição é desonerada, nos termos do inciso III do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e do inciso III do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, sendo facultado ao vendedor o crédito nos termos do art. 3º;

67.a sistemática não-cumulativa não deixa de ser observada, uma vez que, a despeito de retirar da sociedade comercial exportadora o direito ao crédito, o garante ao vendedor da mercadoria, evitando, com isso, um "duplo" benefício;

68.diferentemente da venda realizada com a finalidade de exportação, a prestação do serviço de frete é normalmente tributada pelo PIS e pela COFINS, o tributo que foi repassado à sociedade comercial exportadora acaba por ser incorporado ao produto que será exportado, uma vez que nenhum interveniente na cadeia de circulação poderá abater os respectivos créditos;

69.sob uma perspectiva sistemática da própria legislação regente do PIS e da COFINS não-cumulativos, não há como admitir o posicionamento ostentado pelo despacho decisório recorrido, sob pena de solapar-se a própria premissa que norteou a instituição deste regime;

70.em vários preceitos insertos na nossa Carta Magna, nota-se que o legislador procurou evitar a chamada "exportação de tributos", ao prever a imunidade das receitas de exportação à incidência de contribuições (art. 149, §2º);

71.sob qualquer ângulo que se analise a questão, não há como prevalecer o despacho decisório recorrido, devendo ser reconhecido o direito aos créditos de PIS e COFINS calculados sobre os gastos incorridos com fretes, inclusive, nas operações em que a Requerente teria atuado como "empresa comercial exportadora";

72.na remota hipótese de se entender que as informações e documentos apresentados não são suficientes para a confirmação da integralidade do direito creditório pleiteado, deverá, então, ser determinada a realização de diligência, nos termos do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, sob pena de cerceamento do direito de defesa;

73.diferentemente do alegado pela autoridade administrativa, o saldo inicial dos créditos é R\$7.923.004,29, conforme comprovado pela DACON do período de apuração de 01/2006 (fl. 32);

74.a contribuinte impetrou Mandado de Segurança nº 2009.50.01.001787- 1, objetivando o reconhecimento do seu direito líquido e certo de atualizar pela Taxa Selic o crédito objeto do pedido de resarcimento que deu origem ao processo administrativo em referência, assim, diante do acórdão proferido pelo E. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2a REGIÃO nos autos da referida ação judicial, impõe-se a atualização, pela Taxa SELIC, do crédito já definitivamente reconhecido; e, também, do que venha a sê-lo.

A Inconformada cita legislação, doutrina e jurisprudência; junta prova documental e, com base na argumentação expedida, pede:

- nulidade (parcial) do despacho decisório recorrido, determinando-se que a autoridade administrativa analise a comprovação da efetividade das operações de aquisições de bens e das despesas incorridas com armazenagem (cujos respectivos créditos foram glosados); ou, caso assim não se entenda;
- a reforma do despacho decisório recorrido, com o reconhecimento do direito creditório pleiteado; e
- que seja realizada a recomposição do saldo inicial do crédito no valor de R\$7.923.004,29, e que o crédito já definitivamente reconhecido, bem como o que venha a sê-lo, seja atualizado pela Taxa Selic.

Ao julgar a Manifestação de Inconformidade apresentada pelos contribuintes, a DRJ a julgou improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 Regime da Não-Cumulatividade. Conceito de Insumo.

No regime não cumulativo, somente são considerados insumos, para fins de creditamento, os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Crédito. Empresa Comercial Exportadora.

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

Assessoria Técnica. Corretagem. Crédito. Vedado.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade. Não dá direito a crédito o gasto com corretagem, assessoria técnica e condomínio, por não corresponderem a insumo para a produção nem a outra hipótese legal de crédito.

Embalagem de Transporte. Crédito. Vedado.

O conceito de insumo abrange tão-somente a embalagem que agrupa valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 Ônus da Prova. Diligência. Suprir Omissão. Incabível.

As diligências, passíveis de serem promovidas em sede de julgamento administrativo, não se destinam a suprir a omissão na produção da prova por parte daquele a quem tal ônus incumbia, mas apenas à dirimir dúvidas pontuais acerca dos elementos de prova trazidos aos autos.

Nulidade. Pressupostos.

Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em suas razões recursais, a Recorrente, alegou em síntese, que:

- Houve nulidade no despacho decisório da DRF e no acórdão da DRJ, que teriam desconsiderado que em razão do incêndio ocorrido em 04/07/2011 não seria possível a apresentação de parcela das notas fiscais referente as despesas com armazenagem, o que teria cerceado o direito de defesa da Recorrente;

- O seu direito de defesa ainda teria sido cerceado, devendo ser declarada a nulidade, porque a DRJ teria desconsiderado o argumento autônomo da Recorrente de que a nota fiscal não é o único documento capaz de comprovar a legitimidade dos créditos de PIS e de COFINS apurados no regime da não cumulatividade;

- Também houve nulidade no presente caso, em razão da ausência de análise pela DRJ dos demais documentos comprobatórios juntados aos autos pela Recorrente que demonstrariam o direito creditório, à exemplo de planilhas demonstrativas das notas fiscais, cópia de comprovantes de pagamentos realizados.

- Posteriormente, a Recorrente passou a tecer um arrazoado sobre o regime da não cumulatividade, afirmando que não pode prosperar a glosa de créditos calculados sobre gastos imprescindíveis para o desenvolvimento da sua atividade empresarial, como é o caso das aquisições de café, material de embalagem, frete, armazenagem, comissões, corretagem e assessoria técnica comercial.
- Devem ser reconhecidos o direito ao crédito relacionados às notas fiscais apresentadas em decorrência do incêndio, cujas aquisições de café foram efetivamente comprovadas por outros documentos, à exemplo da escrituração contábil, nos termos do art. 923 do RIR/99. Afirma que apresentou cópia de comprovantes de pagamentos realizados a fornecedores de café e, também, cópia de notas fiscais de remessa para armazenagem, bem como cópia dos livros diários auxiliares e livro de registros de entradas;
- Não houve comprovação pela autoridade administrativa de que todas as aquisições de café estariam enquadradas nos arts. 8º e 9º da Lei 10.925/04, sendo que teria sido demonstrado pela Recorrente que os cerealistas exerciam atividade de comprova e revenda de café.
- A Recorrente industrializa o café para revendê-lo, não havendo outra maneira de movimentá-lo, senão quando acondicionado pela embalagem, o que possibilita direito ao creditamento;
- Faz jus aos créditos relativos a todos os gastos incorridos com fretes, inclusive, os denominados “intermediários” eis que são imprescindíveis para o transporte dos produtos comercializados pela Recorrente, representando, portanto, essencial “insumo” - Deve ser reconhecido o direito aos créditos calculados sobre os gastos incorridos com fretes, inclusive, nas operações em que a Recorrente teria atuado como “empresa comercial exportadora”, porquanto não há qualquer vedação legal para isso;
- A prestação do serviço de frete foi normalmente tributada pelo PIS e pela COFINS, o não reconhecimento do direito de crédito da Recorrente impactará, negativamente, na formação do preço do produto revendido
- Os gastos incorridos com assessoria técnica e comercial, comissões e corretagens são necessários para a comercialização dos produtos exportados pela Recorrente e, portanto, para o desenvolvimento de sua própria atividade empresarial geradora de receita.
- Quanto aos gastos de armazenagem, reitera que a não apresentação de nota fiscal não legitima, por si, a glosa dos créditos, pois apresentou planilhas demonstrativas das notas fiscais, bem como cópias de pagamentos realizados a prestadores de serviços e cópia de notas fiscais de remessa para armazenagem.
- Deve ser reconhecido o direito creditório pleiteado, em homenagem ao princípio da verdade material e na remota hipótese de se entender que as informações e documentos são insuficientes deve ser determinada a realização de diligência fiscal;

- A autoridade administrativa refez a DACON do 1º trimestre de 2006, destacando o saldo inicial dos créditos em R\$ 7.465.075,66, entretanto o saldo inicial é de R\$ 7.923.004,29, conforme DACON do período de apuração (fl.32), requerendo seja realizada a recomposição do saldo inicial levando em consideração este último valor;
- Por fim, afirma que em razão do mandado de segurança impetrado n° 2009.50.01.001787-1., o qual transitou em julgado, deve ser atualizado o crédito pela taxa SELIC.

É o relatório.

VOTO

Luciana Ferreira Braga, Conselheira Relatora.

Recurso tempestivo. Passo à análise do mérito.

Preliminares

Inicialmente, a Recorrente alega que teria ocorrido nulidades no presente processo, que teriam cerceado o seu direito de defesa, eis que: (i) tanto o fiscal quanto a DRJ teriam desconsiderado que em razão de incêndio ocorrido em 04/07/2011 não teria sido possível a apresentação de parcelas das notas fiscais referente as despesas com armazenagem; (ii) teria sido desconsiderado que a nota fiscal não é o único documento hábil a comprovar a legitimidade dos créditos de PIS/COFINS apurados no regime da não cumulatividade; (iii) a DRJ não teria analisado os demais documentos comprobatórios juntados aos autos que demonstrariam o direito creditório, à exemplo de planilhas demonstrativas das notas fiscais.

No entanto, apesar do inconformismo da Recorrente, não há que falar em nulidade no caso em exame, por cerceamento de defesa. Senão, vejamos.

A declaração de nulidade no processo administrativo fiscal exige a demonstração de prejuízo efetivo à defesa, em conformidade com o princípio do *pas de nullité sans grief* "não há nulidade sem prejuízo", e a ocorrência de uma das hipóteses taxativamente previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica no caso em exame.

O que se observa nos autos não é um vício de procedimento, mas sim inconformismo da Recorrente com o resultado da análise probatória efetuada pelas autoridades fiscais.

Quanto ao argumento de que teria sido desconsiderado pela DRJ o incêndio ocorrido em 04/07/2011 – evento este que teria impossibilitado a apresentação de notas fiscais que comprovariam o direito de crédito pleiteado, tem-se que tal fato foi levado ao conhecimento do fiscal pela Recorrente, que possibilitou a juntada de outros documentos comprobatórios e

somente desconsiderou aqueles que não continham a descrição de informações importantes acerca da operação, o que impossibilitou a efetiva auditoria dos valores:

46. Em resposta, o contribuinte apresentou parte das notas fiscais requeridas.

Porém, devido ao incêndio ocorrido na empresa que armazenava a documentação do interessado, houve também a entrega de cópias simples das notas, nota fiscal de remessa para armazenagem e comprovantes de pagamento, no intuito de substituir a eventual falta da cópia autenticada da nota fiscal original. Às folhas 468 a 472 e 475 a 484, encontrasse uma listagem que aponta quais documentos foram apresentados à Fiscalização.

47. Esta Fiscalização desconsiderou, além das notas fiscais não apresentadas, por falta de comprovação do direito creditório, aqueles valores que tinham como lastro unicamente o comprovante de pagamento da operação ou nota fiscal de remessa para armazenagem, uma vez que em tais documentos não há a descrição de informações importantes acerca da operação, o que impossibilita a efetiva auditoria dos valores.

A questão, portanto, não foi a falta de oportunidade para produzir prova, mas a insuficiência da prova efetiva produzida pelo Recorrente. Conforme se denota do item 47, houve análise das provas pela autoridade fiscal, mas os documentos apresentados foram considerados inidôneos para comprovar o fato gerador do crédito.

E nesse ponto, por concordar com as razões adotadas, adoto os seguintes fundamentos da DRJ:

Antes de mais nada é necessário indagar se o fato de os documentos que serviram de respaldo à escrita terem se perdido em incêndio implicaria à desobrigação de a contribuinte comprovar documentalmente os fatos registrados. Sobre o assunto convém lembrar que, ex vi do disposto no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (grifei). O § 2º do mesmo artigo acrescenta que, cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.

Desta forma, é interessante notar que estatui o art. 264 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, as providências que o contribuinte, ante a destruição dos seus livros e documentos fiscais, deva adotar como elementos de prova de suas alegações:

"Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10)."

Como ressaltado, o dispositivo arrola as providências que o contribuinte, ante a destruição dos seus livros, in casu, Notas Fiscais, deve adotar como elementos de prova de suas alegações. Assim, não basta que informe a autoridade policial, ou mesmo que cumpra parcialmente as medidas estabelecidas pelo legislador.

Em verdade, ainda que o incêndio tivesse ocorrido durante ou após os fatos geradores, o que se cogita à guisa de esclarecimento, a prova necessária de sua ocorrência configurar-se-ia com a adoção de todas as providências especificadas na norma, quais sejam, a publicação do fato em jornal de grande circulação, a minuciosa informação ao órgão do Registro do Comércio e a comunicação à Receita Federal. Ausente qualquer dessas iniciativas, considera-se, para efeitos da legislação do Imposto de Renda, e, consequentemente, para efeitos de comprovação do Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação, como não ocorrida a destruição dos documentos.

Cite-se ainda que a respeito de infrações e penalidades, além da guarda de livros e documentos fiscais, o Decreto nº 4.524/2002, que prevê:

Art. 93. Ao PIS/Pasep e à Cofins aplicam-se, subsidiariamente e no que couber, as penalidades e demais acréscimos previstos na legislação do imposto de renda.

.....

*Art. 94. A pessoa jurídica deve manter durante o prazo de 10 (dez) anos, em boa guarda, à disposição da SRF, os livros e documentos necessários a apuração e ao recolhimento destas contribuições. Quanto às diligências propostas pelo contribuinte tendo em vista não poder comprovar os valores pleiteados no presente pedido devido ao lamentável incêndio ocorrido, podemos ponderar ainda nos casos de **repetição de indébito** ou nos créditos apontados nas **Declarações de Compensação** é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito.*

Tanto é assim que a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, salientando que na época do pedido estava em vigor a IN-SRF nº 600/2005 com semelhante entendimento normativo, assim expressa em vários de seus dispositivos:

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I – a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou II – mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

....

Art. 41. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

....

Art. 69. A decisão sobre o pedido de restituição de crédito relativo a tributo administrado pela RFB, o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, relativo ao Reintegra e o pedido de reembolso, caberá ao titular da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF), da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat), Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes (Demac/RJ) ou da Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf) que, à data do reconhecimento do direito creditório, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, ressalvado o disposto nos arts. 70 e 72.

....

Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Como se percebe, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. E o que se deve ter por documentos comprobatórios do crédito, por óbvio, são os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito; sem tal suporte, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.

É certo que as normas acima transcritas preveem a realização de diligências, por parte da autoridade fiscal, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, mas é preciso ter em conta que tal previsão não

existe com o fim de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte/pleiteante; em outras palavras, as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte.

No caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou resarcimento de créditos tributários, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz 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. É basilar, ainda, 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.

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, ou no caso em tela, planilhas, sem indicação individualizada de a quais registros se referem.

Não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o pleiteante, 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.

Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento e por via de diligências, se oportunize tais demonstração e comprovação.

Nesses termos, descabe a diligência proposta pelo contribuinte.

No que tange aos demais argumentos, a análise segue a mesma linha. Não houve uma presunção absoluta de que somente as notas fiscais seriam válidas, contudo, os demais documentos apresentados pela Recorrente, tais como as planilhas e comprovantes de pagamento, foram considerados insuficientes, por si sós, para a comprovação da materialidade das operações que dariam origem aos créditos pleiteados.

Em se tratando de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, o ônus de comprovar a liquidez, certeza e legitimidade do crédito é do contribuinte, nos termos do art. 373, I, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo. Não basta a juntada de planilhas e comprovantes de pagamento genéricos, é necessário que o conjunto probatório permita a autoridade fiscal vincular o pagamento à prestação do serviço específico que se enquadre no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS.

Conforme bem pontuou a decisão da DRJ, as diligências fiscais servem para esclarecer pontos duvidosos específicos e não para que a autoridade fiscal supra a omissão do contribuinte em comprovar a existência do crédito.

Ao contrário do que aduz a Recorrente, tanto a fiscalização, quanto a DRJ, levou em consideração os referidos documentos, no entanto, não foi possível a auditoria dos valores por ausência de informações relevantes.

Assim, não há que falar em cerceamento de defesa ou mesmo nulidade que viciaria o presente processo administrativo. Na realidade, o que se denota é que o inconformismo do Recorrente não se refere a um vício no procedimento, mas sim ao mérito da valoração da prova apresentada.

Ante o exposto, por não vislumbrar cerceamento ao direito de defesa ou qualquer vício procedural que macule o presente processo, rejeito as preliminares de nulidade aventadas.

Mérito

Verifica-se que a discussão travada no presente processo se refere a possibilidade de enquadramento de despesas da Recorrente como insumos, a fim de possibilitar o creditamento de PIS/Cofins.

É cediço que o regime da não cumulatividade permite que empresas se creditem de valores pagos pela aquisição de bens e serviços, desde que sejam insumos da sua atividade.

Para definir o conceito de insumo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento de recurso especial sob o regime repetitivo, estabeleceu que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Foi fixada pelo referido Tribunal que: “*O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*”

Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições:

(...)

14. *Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “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 terminado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

15. *Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões burladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.*

16. *Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.*

17. *Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.*

18. *Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens,*

conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos 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.

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às

atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

26. Também merece comentários o enquadramento como insumo do item cuja relevância advém de sua integração ao “processo de produção (...) por imposição legal”. Todavia, considerando a extensão dos comentários, reserva-se adiante uma seção específica para versar sobre o tema.

27. Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

(...)

Em breve resumo, após o julgamento do Recurso Repetitivo e com a introdução da norma Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, é preciso constatar caso a caso se o gasto é essencial, ou seja, se o bem ou serviço é indispensável para o desenvolvimento da atividade econômica ou mesmo não o sendo, se é relevante para obtenção do produto ou serviço.

Pois bem, passada a análise introdutória do assunto, é preciso verificar no presente caso, se os gastos apontados na fiscalização como indevidos (glosados) e mantidos pela DRJ se enquadram ou não no conceito de insumo para fins de abatimento pelo regime da não cumulatividade.

Despesas com Embalagem Transporte.

Quanto às despesas com Embalagem, verifica-se que a autoridade fiscal possibilitou o creditamento apenas de “embalagem” utilizada na fase do processo produtivo, vedando o creditamento de embalagem para transporte, por não constituir etapa do referido processo de produção.

No mesmo sentido, a DRJ entendeu que:

Do conteúdo dos dispositivos transcritos, tem-se, de forma cristalina que: (a) o material de embalagem é considerado insumo no âmbito da legislação do PIS e da Cofins; e (b) como insumo, só se pode ter aqueles bens que 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Pois bem, se são apenas as embalagens que se caracterizam como insumos (estes na acepção restrita dada pela lei) que dão direito a crédito, subentende-se, como conclusão lógica, que a legislação está a fazer distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao transporte dos produtos acabados.

No caso vertente, as sacarias utilizadas para o transporte de café, embora se configurem um custo de produção para a pessoa jurídica, não corresponde à definição legal de insumo, encontrando-se pertinente a glosa efetuada pela autoridade administrativa.

A Recorrente, por sua vez, pondera que industrializa o café para revendê-lo, não havendo outra maneira de movimentá-lo, senão quando acondicionado por embalagens específicas.

Com a devida vênia, entendo que a decisão da DRJ merece reforma.

Conforme alega a Recorrente, e como é de notório conhecimento, o transporte em sacarias é fundamental não apenas para a logística de transporte, mas para a conservação do próprio café, eis que permite a circulação do ar e evita a formação de umidade e mofo. A

supressão dessa embalagem implicaria em substancial perda de qualidade do produto, razão pela qual, entendo que se tal despesa se enquadra perfeitamente no critério de essencialidade definido pelo STJ.

A embalagem de transporte, no caso em exame, é condição essencial para que o bem produzido mantenha as suas características e possa ser efetivamente comercializado.

Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência recente desse Conselho, que tem reconhecido o direito ao crédito sobre embalagens que, embora sejam utilizadas para transporte, são essenciais à manutenção e preservação do produto: “*o material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem*” (Acórdão nº 9303-014.539, Rel. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Sessão de 23 de janeiro de 2024).

No mesmo sentido, confira-se os seguintes precedentes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PAPELÃO E FILMES STRECH PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com pallets, papelão e filmes strech para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadraram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no 99 do Regimento Interno fixado pela Portaria nº 1.634/2023. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. (grifou-se)

(Acórdão nº 9303-014.896)

E Acórdão nº 3201-011.387, de Relatoria do Conselheiro MARCIO ROBSON COSTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015 INSUMO. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo 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 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.

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. RECEITA EXCLUÍDA DA BASE DE CÁLCULO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, não é permitido à pessoa jurídica que exerce atividade de cooperativa a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. VEDAÇÃO.

O art. 3º , § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETES. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a transporte de matérias primas, produtos intermediários, em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua relevância na cadeia produtiva.

APROPRIAÇÃO ACELERADA DA LEI Nº 11.774/2008. VALOR DE AQUISIÇÃO. PERÍODO POSTERIOR. POSSIBILIDADE.

A aquisição de bens destinados à produção de bens e à prestação de serviços podem ensejar o direito ao crédito acelerado na forma da Lei nº 11.774/2008, desde que respeitados os prazos e condições nela previstos.

CRÉDITO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA FORNECIDA PELA ELETRORURAL. IMPOSSIBILIDADE As operações em questão não houve a incidência das contribuições, posto que, se tratam de atos cooperativos, das receitas de venda são excluídas das bases de cálculo das contribuições apuradas pelas cooperativas vendedora, por certo não houve o pagamento das contribuições pela ELETRORURAL. Então, não havendo o pagamento das contribuições do Pis e da Cofins pela cooperativa fornecedora da energia, resta vedado o crédito para a Recorrente.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. PRODUTO FINAL DEVIDAMENTE TIPIFICADO.

A apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é permitida apenas às pessoas jurídicas que produzem as mercadorias de origem animal ou vegetal mencionadas expressamente no dispositivo legal.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE SUÍNOS VIVOS As aquisições de suínos para o abate e produção de carnes e derivados, somente garantem crédito presumido da agroindústria quando vinculadas à produção de mercadorias destinadas à exportação, não havendo como reconhecer o creditamento para as operações atreladas ao mercado interno, dado o que dispõe o Art. 55, § 5º, Inciso II.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE. Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Dessa forma, entendo que as embalagens utilizadas para transporte pela Recorrente não são secundárias, mas um componente essencial para que o produto final que comercializa, chegue ao mercado em condições adequadas para o consumo, integrando, por sua relevância e essencialidade, a cadeia produtiva.

Ante o exposto, nesse ponto, voto pela reversão da glosa e reconheço o direito de crédito de despesas com embalagens destinadas ao transporte.

II. Despesas com corretagem, comissões e assessoria técnica/comercial.

Quanto as demais despesas com corretagem, comissões e assessoria técnica/comercial, entendo que melhor sorte não assiste a Recorrente.

Conforme supramencionado, o conceito de insumo, fixado pelo STJ e recepcionado por este Conselho, exige a demonstração da essencialidade ou relevância de um bem ou serviço para o processo produtivo.

As despesas em análise, pela sua própria natureza, não se amoldam no conceito de insumo. Tais gastos possuem natureza administrativa, acessória e vinculada à estrutura gerencial da empresa, não se relacionando de forma direta e indissociável ao processo produtivo da Recorrente.

Ademais, ainda que pudesse cogitar a essencialidade de uma assessoria técnica específica, caberia à Recorrente cumprir seu ônus probatório de demonstrar por meio de documentação hábil e idônea, a vinculação direta e inequívoca de cada gasto com a sua atividade produtiva.

No presente caso, verifica-se que a Recorrente não apresentou qualquer documentação capaz de estabelecer tal nexo causal, limitando-se a alegações genéricas de que tais atividades seriam essenciais ao seu processo produtivo.

Dessa forma, seja pela natureza de tais dispêndios, seja pela ausência de comprovação específica, mantenho a glosa de tais gastos.

III. Despesas com fretes.

A Recorrente se insurge contra duas glosas distintas de créditos sobre despesas de frete, as quais serão analisadas separadamente nos subtópicos a seguir.

a) Do Frete Intermediário.

Quanto as despesas de frete, verifica-se que a fiscalização possibilitou o creditamento de despesas de frete de compra e frete de venda, mas impossibilitou no caso de frete intermediário, por ausência de previsão legal, a Recorrente se insurge, afirmando que todos os gastos com fretes são imprescindíveis para o transporte dos produtos que são comercializados.

Neste caso seria a possibilidade de creditamento de fretes para transferências/remessas de produtos acabados a um centro de distribuição ou armazém, de onde será efetivamente comercializado.

Outrossim, vale lembrar que a Súmula CARF nº 217, aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 com vigência em 04/10/2024, trata da impossibilidade de creditamento de gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Mantém-se, assim, a glosa efetuada sobre frete interno de produtos acabados, em respeito à Súmula CARF nº 217.

b) Frete como Empresa Comercial Exportadora.

Situação diversa, contudo, é a da despesa de frete incorrida pela Recorrente na sua atividade como empresa comercial exportadora. Nesse ponto, entendo que a glosa efetuada pelo il. fiscal é irretocável, eis que a legislação veda expressamente a empresa comercial exportadora de apurar créditos vinculados a receita de exportação. Senão, vejamos:

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

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

§ 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.

A jurisprudência, em consonância com a referida norma, impede o creditamento pleiteado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2008 COMERCIAL EXPORTADORA.

São empresas que têm como objetivo social a comercialização, podendo adquirir produtos fabricados por terceiros para revenda no mercado interno ou destiná-los à exportação, assim como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, atividades tipicamente de uma empresa comercial.

COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os respectivos fretes e demais despesas, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios.(Nº Acórdão 9303-016.415, Relator: REGIS XAVIER HOLANDA, julgado em 12/12/2024)

Assim, por vedação legal, voto pela manutenção da glosa das despesas de frete incorridas na condição de empresa comercial exportadora.

IV. Do Saldo Inicial dos Créditos.

Posteriormente, a Recorrente requer que seja considerado o saldo inicial de créditos no montante de R\$ 7.923.004,29, conforme valor informado na DACON do período, em detrimento do saldo de R\$ 7.465.075,66, utilizado pela autoridade fiscal.

No entanto, conforme bem entendeu a DRJ, entendo que tal pleito não merece guarida, eis que a autoridade fiscal demonstrou, por meio de planilha detalhada no Despacho Decisório, que o saldo declarado pela Recorrente foi ajustado em razão de pedidos de resarcimento efetuados e relativos aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005.

Assim, o valor ajustado pela Autoridade Fiscal deve ser mantido.

V. Da Atualização Monetária/Taxa Selic.

Alega a Recorrente que os créditos a que tem direito devem ser atualizados pela Taxa de Juros Selic, conforme reconhecido em decisão judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.50.01.001787 -1.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no resarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, após escoado o prazo de 360 dias para a análise do correspondente pedido administrativo pelo Fisco . Ou seja, para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007 e do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

Assim sendo, assiste razão à Recorrente, cabendo aplicação da correção monetária a partir do escoamento do prazo de 360 dias, a contar da data do protocolo do pedido de resarcimento .

Conclusão

Ante o exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, voto pelo provimento parcial do recurso, revertendo as glosas referentes às despesas com embalagens destinadas ao transporte, bem como determinar a aplicação da taxa Selic a partir do escoamento do prazo de 360 dias, a contar da data do protocolo do pedido de resarcimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA