



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.917449/2016-70</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-013.186 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

PIS/COFINS. 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 N° 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF n° 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.”

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.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF n° 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 n° 190.

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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para (i) reverter a glosa de créditos básicos em relação aos bens adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no país, em operações devidamente tributadas, utilizados como insumos, (ii) reverter a glosa de créditos em relação a aluguel de

tratores, devidamente comprovado, e (iii) acolher a aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido.

*Assinado Digitalmente*

**Fabiana Francisco de Miranda** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

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

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa que julgou parcialmente improcedente as impugnações apresentadas na Manifestação de Inconformidade.

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 o presente processo de Pedido de Ressarcimento de COFINS não-cumulativo relativo ao 2º Trimestre de 2015 (fls. 02 a 17), no valor de R\$ 37.938.593,50, bem como de Declarações de Compensação atreladas a este pedido (vide quadro de fls. 390).

Por meio do Despacho Decisório de fls. 390-412 a DIORT/DERAT/SPO deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, e homologou as compensações vinculadas até o limite do direito creditório deferido, adotando o posicionamento no seguinte sentido:

"(...)DESCRIBÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA 12. 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.

13. Exporta, portanto, em três modalidades:

- a) Modo direto. Exportações dos seus produtos industrializados por meio das suas próprias unidades.
- b) Modo indireto. Remete parte da sua produção para empresas comerciais exportadoras concretizarem a venda no mercado externo.
- c) Comercial Exportadora. Além de exportar parte das suas mercadorias indiretamente remetendo-as para outras empresas comerciais exportadoras, a Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A também atua como comercial exportadora, adquirindo no mercado interno e revendendo no mercado externo mercadorias com o fim específico de exportação.

#### MÉTODO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

14. O contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas cada mês, nos termos dos §§7º e 8º, II, do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

15. 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 2015 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:

(...)16. 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.

(...)20. Cabe salientar que ao serem glosadas da receita de exportação foram, conseqüentemente, excluídas da receita bruta total, para cálculo do percentual de rateio entre as receitas.

21. Com base na fundamentação acima, foram juntadas ao processo as planilhas "RATEIO DAS RECEITAS E GLOSAS CFOP 7501 – fls. 335 e 336. A seguir tabela com os percentuais apurados no rateio das receitas:

2015	MERCADO INTERNO	MERCADO INTERNO - NT	EXPORTAÇÃO
ABRIL	0,06	0,13	0,81
MAIO	0,04	0,14	0,82
JUNHO	0,04	0,13	0,83

#### BENS PARA REVENDA

22. De acordo com o artigo 3º, inciso I, das Leis nº 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:

(...)23. A maior parte das aquisições corresponde a compras de pluma de algodão e milho efetuadas majoritariamente de cooperativas.

24. 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:

“Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa.” 25. Já o inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, veda o direito a crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, salvo no caso de isenção e, neste caso, desde que o produto revendido ou o produto ou serviço que utilize tais insumos sejam tributados pelo PIS:

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

(..)II - da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)26. 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.

27. 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 de mercadoria 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.

28. De tal modo que, foram glosadas tais aquisições, conforme planilha “BENS PARA REVENDA – GLOSAS – fl. 337”.

(...)30. Além das aquisições já citadas, foram glosadas também aquisições de paletes, big bag e bulk line, uma vez que foi constatado, em consultas efetuadas aos memoriais de cálculo do contribuinte que o contribuinte não revende tais produtos. Trata-se na verdade de embalagens utilizadas para transporte que, não se incorporando ao produto, não geram direito a crédito como insumos. Inclusive, em períodos anteriores já analisados, o contribuinte também informou notas fiscais de tais produtos com CFOP correspondente a compras para comercialização, porém em consulta aos arquivos do SPED NF-e aos memoriais de cálculo apresentados pelo contribuinte constatou-se que não houve revenda do material (fls. 351/365).

(...)BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS 32. De acordo com o artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o contribuinte pode descontar créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços:

(...)33. O conceito de insumo no âmbito da tributação não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS apresenta algumas peculiaridades. Nesse sentido, os créditos são apenas aqueles expressamente previstos a legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa e do custo. As possibilidades de creditamento estão enumeradas de forma exaustiva na legislação ordinária.

34. 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.

35. Fato é, que a formalização do conceito de insumo foi firmada por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, atos administrativos normativos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, assim dispuseram:

(...)36. Como se percebe, as Instruções Normativas transcritas reafirmam, de forma explícita, que se deve ter por insumos na fabricação ou produção de bens:

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 no processo produtivo do bem destinado à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda. Resumindo, são insumos somente os bens e serviços consumidos ou aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

37. Assim, com base nas disposições acima e nas informações constantes nos memoriais de cálculo apresentados, foram efetuadas as glosas conforme detalhamento a seguir.

38. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. Foram glosados valores referentes a materiais de embalagem de transporte, conforme detalhamento fornecido pelo interessado após intimação (fl. 276). 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.

39. 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.

40. 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 41. A Solução nº 12/2007 afirma categoricamente que “não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas”, assim como não pode ser considerado o crédito pleiteado.

42. 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. No presente caso pode ser aplicada em parte a Solução nº 12/2007, já citada no item anterior: “Os gastos com contratação de

mão-de-obra de pessoa jurídica para operação de máquinas da linha de produção, com manutenção de equipamentos da linha de produção e da rede elétrica industrial, com contratação de serviços relativos ao processo de produção e com ferramentas não incluídas no ativo imobilizado são considerados insumos, para fins de creditamento. Todavia não são considerados insumos os gastos com Programa de Alimentação do Trabalhador, transporte de pessoal, limpeza, vigilância, jardinagem, manutenção de prédios administrativos e de produção, uniformes e Equipamentos de Proteção Individual.” 43. 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.

44. No caso em concreto além das questões acima tratadas, o interessado adquire esses e outros itens sob CFOP 1556, 2556, 1407 e 2407.

45. 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. A caracterização de insumos, no âmbito do PIS e da COFINS não está vinculada a essencialidade e obrigatoriedade da despesa ou custo, e sim, na previsão legal. Consoante os memoriais de cálculo, são diversos os materiais glosados, 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. A maioria em diversos tamanhos e/ou com diversas especificações.

46. 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.

47. Foram juntadas ao processo as planilhas “BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS – GLOSAS – fls. 338” com os todos os itens glosados e respectivos valores.

(...)CRÉDITO PRESUMIDO – INSUMOS AGROINDUSTRIAIS 49. 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.

50. Em agosto de 2004, a Lei nº 10.925, em seu artigo 8º, visando ampliar o espectro do crédito presumido, estabeleceu que as pessoas jurídicas que se dediquem à produção de produtos de origem animal e vegetal também poderão calcular crédito sobre os bens referidos no inciso 11 do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes) adquiridos de pessoas físicas, pessoas jurídicas que tenham como objeto social o desenvolvimento de atividade relativa a agroindústria, dentre eles cerealistas, e de cooperativas de produção, com base nos percentuais que determina.

51. Definiu-se, assim, um tratamento diferenciado para as pessoas jurídicas que se dedicam à atividade de industrialização de produtos de origem animal ou vegetal.

(...)54. Primeiramente devemos salientar que em consonância com a legislação acima citada, o contribuinte possui direito de apurar crédito presumido referente às aquisições de milho, caroço de algodão, amendoim e quirera de arroz. Para que haja o direito à apuração do crédito presumido, conforme o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, as aquisições devem se enquadrar como insumos pelo adquirente, desse modo, as compras com o objetivo de comercialização não geram direito ao crédito presumido.

55. 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. No caso em tela, ocorre a industrialização do caroço de algodão para produção de farelo de algodão, óleo de algodão dentre outros produtos, como pode se verificar pela descrição do processo produtivo efetuada pelo contribuinte e confirmada pelas notas fiscais de saída. No entanto, parte das aquisições de pessoa física foi efetuada com finalidade de comercialização, sendo glosadas as notas fiscais correspondentes nos meses em que as aquisições ocorreram (fl. 339).

56. OUTROS. No ano-calendário foram demonstrados créditos presumidos referentes a milho em grãos (NCM 10059010). Tais créditos presumidos enquadram-se na mesma tipificação legal do crédito presumido do caroço de algodão. Assim, o contribuinte faz jus ao crédito presumido apenas quando adquire insumos para o processo de industrialização. A apropriação do crédito presumido é vedada no caso de aquisições adquiridos com finalidade

simplesmente de comercialização. Com base nessa fundamentação legal, foram efetuadas glosas referentes a valores de aquisições efetuadas nos CFOP 1102 e 2102 (compras para comercialização), consoante fl. 340.

(...)SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS 74. O contribuinte apropriou como serviços utilizados como insumos, além dos serviços de industrialização propriamente ditos, diversas modalidades de fretes: fretes sobre compras, fretes sobre transferências de produtos acabados e fretes sobre vendas. As análises relativas a todas as modalidades de fretes serão efetuadas em tópico a seguir.

75. Neste tópico, no entanto, vamos nos ater aos demais serviços apropriados.

(...)80. 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/ou para os quais não há previsão legal de creditamento. Não sendo empregado diretamente no processo de industrialização, o serviço só permite o creditamento mediante disposição legal, como nos casos, por exemplo, de despesas de armazenagem e frete sobre vendas. 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 detalhado o tipo de serviço 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.

FRETES 81. A aquisição de serviço de frete destinado ao transporte de mercadoria vendida, cujo ônus for suportado pelo vendedor, confere o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme dispõe o art. 3º, IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03, in verbis:

(...)85. 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 alocados em “Serviços utilizados como Insumos”, que foram separados em fretes de compras, vendas e transferência de produtos acabados conforme a planilha apresentada (fl. 301).

86. FRETE SOBRE COMPRAS DE INSUMOS. Pois bem, infere-se que a legislação permite o creditamento de valores relativos a despesas com serviços de frete,

desde que tomados de pessoas jurídicas domiciliada no País, nas seguintes hipóteses: (1ª) no caso de se entender o serviço de frete como utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinados à venda (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002) e (2ª) no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor (inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003).

87. 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.

88. Embora somente haja previsão expressa para o crédito relativo a “frete nas operações de venda”, quando o ônus for suportado pelo vendedor, há que se observar que, na compra de bens, o frete, quando pago pelo adquirente, consoante a boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens, o que está consagrado no art. 289, § 1º, do RIR/1999 (“o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte”). Assim, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins não cumulativos.

89. 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 (alíquota zero). O contribuinte em questão adquire mercadorias e/ou insumos nas três modalidades.

90. Desse modo, essencial a determinação da alíquota aplicada quando da aquisição do bem adquirido, uma vez que aqueles sujeito à alíquota zero não geram crédito relacionado ao frete. Do mesmo modo, sobre os fretes de compras sujeitas à alíquota de crédito presumido, deve ser aplicada a mesma alíquota reduzida.

91. Inicialmente, pelas planilhas apresentadas, não é possível inferir se o crédito é oriundo de aquisição de pessoa física ou pessoa jurídica, e para qual finalidade foi feita a aquisição do insumo, comercialização ou industrialização. O crédito presumido sobre a aquisição só é permitido quando da sua utilização como insumo, e não para simples comercialização. Do mesmo modo, a simples informação na planilha da NCM, não possibilita a determinação da alíquota a ser aplicada e/ou se permite o creditamento. Por exemplo, uma determinada mercadoria, adquirida de pessoa física para revenda, por exemplo, não é passível de gerar crédito. A mesma mercadoria, adquirida de pessoa física como insumo para industrialização poderia gerar crédito à alíquota do presumido. Já em

algumas situações haveria possibilidade de se apurar o crédito à alíquota cheia, como por exemplo em uma aquisição de pessoa jurídica para revenda.

92. 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.

93. 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. Exemplos: soja em grãos, farelo de soja, algodão pluma PF, arroz quebrado, quirera de arroz, milho em grãos etc.

94. 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.

95. 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.

96. Outra questão, seriam os fretes de compras de bens para revenda adquiridos de cooperativas, como milho em grãos e pluma de algodão. No caso das cooperativas que efetuem a exclusão da base de cálculos dos valores repassados aos associados, não há direito ao crédito relativo a mercadoria (conforme tópico “Bens para Revenda”), assim como não há, conseqüentemente, direito ao crédito relativo ao frete na aquisição.

97. Uma vez que não são vinculadas as notas fiscais de compras aos conhecimentos de transporte nas planilhas apresentadas, não há como fazer a segregação das compras efetuadas de cooperativas das demais aquisições e dentre as cooperativas, aquelas que excluem da base de cálculo os valores repassados aos associados.

98. Portanto, essencial a informação da data de aquisição da mercadoria, do CNPJ ou CPF do fornecedor e do CFOP da operação de aquisição, bem como a vinculação do nº da nota fiscal de compra ao conhecimento de transporte, de modo que seja possível confirmar se a mercadoria em questão dá direito ao crédito, em qual período foi efetuada sua aquisição e qual alíquota foi aplicada na compra.

99. 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.

100. 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.

101. FRETES SOBRE TRANSFERÊNCIAS. 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.

102. A RFB já tratou do tema na Solução de Divergência nº 2 da Cosit, de 24/01/2011, cuja ementa segue transcrita: “Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e não se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para 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 Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.”.

103. No Guia Prático da EFD- Contribuições, a RFB, detalhou as hipóteses de fretes existentes: no campo indicador da natureza do frete contratado, o item de nº 4 trata da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de pessoa jurídica. Contudo, o PVA da EFD- Contribuições apresenta mensagem informando que não deve ser informado CST referente a operações com direito a crédito (50 ou 56) para operações cujo indicador de natureza do frete contratado seja diferente de “0”, “2” e “9”, ou seja, não permite o crédito do frete de indicador “4”.

104. Desse modo foram glosados na sua totalidade os valores de fretes sobre transferências.

105. FRETES SOBRE VENDAS. 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.

106. Inicialmente, cabe mencionar, que nas vendas FOB (Free on Board), onde o adquirente arca com os custos do transporte, não será permitido o desconto de créditos do vendedor, e sim do adquirente. Em sentido inverso, na modalidade CIF (Cost, Insurance and Freight), o direito ao crédito é do vendedor e não do adquirente.

107. 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.

108. 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.

109. Desse modo, foram glosados os valores de fretes vinculados às operações com mercadorias para os quais o interessado realiza exportação com CFOP 7501, tais como Soja em Grãos, Algodão Pluma e Milho em Grãos, pois não foi possível efetuar a segregação das vendas que permitem o creditamento daquelas que não permitem.

110. Foram juntadas ao processo as planilhas “Serviços Utilizados como Insumos – valores aceitos – fl. 343 ” contendo os valores aceitos (serviços e fretes sobre vendas). A seguir tabela com os valores das bases de cálculo apuradas e glosas efetuadas (fretes e serviços):

(...)DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS 111. De modo idêntico ao ocorrido no aluguel de imóveis, as leis autorizaram o crédito de aluguéis de máquinas e equipamentos, desde que efetuados de pessoa jurídica, conforme art. 3º, inciso IV das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002. As máquinas podem ser utilizadas em atividades da empresa não necessariamente relacionadas ao processo de industrialização.

112. O contribuinte foi intimado a apresentar notas fiscais por amostragem, referentes aos valores apropriados (fls. 273 a 275).

113. 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 – fl. 344” e fundamentação a seguir.

a) Serviços portuários e de lubrificação, conserto ou manutenção (não especificado local e/ou equipamento objeto do serviço), perícias, laudos e exames técnicos, locação de veículos e tratores: foram efetuadas glosas dos valores, pois não há direito ao crédito, por se enquadrarem em serviços não empregados diretamente na produção ou não há como inferir seu emprego direto e para os quais não há previsão legal de creditamento.

b) Recuperadora de Máquinas Ziviani – CNPJ 07.074.369/0001-98: foram apresentados apenas simples recibos e não as notas fiscais, que indicavam tratar-se de serviços prestado e não locação, porém não havia qualquer detalhamento.

c) AlSCO Toalheiro Brasil Ltda – serviço de aluguel de toalhas; nesse caso o serviço não é passível de creditamento, por não estar relacionado diretamente à produção, bem como não se trata de aluguel de máquina, portanto, não gerando direito ao crédito.

(...)DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES SOBRE VENDAS 115. 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 subemprr; revisão de câmara de segurança; serviço de consultoria jurídica; perícias e laudos; honorários de registro de importação; serviços de supervisão de embarque; agenciamento e recrutamento; reprografia e microfilmagem; instalação e montagem; produto genética biogenium; assistência técnica; lubrificação; desembaraço aduaneiro; serviço de caster”. Tais serviços foram glosados.

116. 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.

117. 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.

118. 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. Desse modo foram glosados os valores totais de fretes alocados na rubrica em questão. A planilha “DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES – GLOSAS – fl. 345” contém todas as glosas efetuadas.

(...)APURAÇÃO DOS CRÉDITOS 122. Com base nas análises de períodos anteriores, verificamos que não há saldo anterior acumulado para utilização no trimestre em análise.

123. Foram confeccionadas planilhas com os valores dos créditos apurados mensalmente e eventuais valores a ressarcir/compensar. As planilhas detalhadas encontram-se no processo sob título “BASE DE CÁLCULO- 2º TRIM 2015”, “SOMATÓRIO CRÉDITOS 2015” e “APURAÇÃO PIS/COFINS 2º TRIM 2015” (fls. 346 a 350).

124. Importante ressaltar que o interessado pleiteou judicialmente a antecipação de 70% dos créditos presumidos de derivados de soja (NCM 1507; 2304 e 2923) apurados conforme art. 31 da Lei nº 12.865/2013, cuja antecipação foi determinada pela Portaria MF nº 348/2014 e regulamentada pela IN RFB nº 1497/2014, conforme MS 0017345.65.2015.403.6100. Portanto, do valor apurado

deve ser descontado o valor já antecipado de R\$ 10.169.405,21 (dez milhões, cento e sessenta e nove mil, quatrocentos e cinco reais e vinte e um centavos).

125. Com base nos ajustes relatados, refizemos o cálculo dos créditos para o trimestre em questão. Nesse sentido, constatamos que o interessado tem saldos de créditos a serem ressarcidos, após utilização para desconto da contribuição, não havendo saldo credor a ser transferido para o trimestre seguinte, após o ressarcimento.

(...)DECISÃO 128. Em vista de todo o exposto, com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, e no uso das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 6º, I, b da Lei nº 10.593/2002, com redação dada pela Lei nº 11.457/2007, e na competência conferida pelo art. 2º da Portaria RFB nº 1.453/2016, defiro parcialmente o pedido de ressarcimento da COFINS não-cumulativa do 2 trimestre de 2015, no valor total de R\$ 20.036.466,04 (vinte milhões, trinta e seis mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e quatro centavos)e, conseqüentemente, homologo as Declarações de Compensação vinculadas até o limite do direito creditório reconhecido.

129. Frise-se que o sujeito passivo já obteve antecipação de 70% do montante inicialmente pleiteado, com base na Portaria MF nº 348/2014, devendo ser ressarcido apenas do valor residual.

(...)” O contribuinte, inconformado com despacho decisório que deferiu parcialmente seu pleito (ciência em 05.05.2017 – fl. 420), apresentou em 12.05.2017 manifestação de inconformidade (fls. 427-480), na qual argumenta, em síntese, que:

i) DO MÉTODO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS ii) Para a apuração parcial dos custos e despesas que ensejariam direito a créditos a serem descontados dos valores da contribuição ao PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo, o contribuinte poderá optar entre dois métodos: (i) apropriação direta, quando o contribuinte dispõe de sistema contábil de custos integrado que permite identificar exatamente qual a parcela dos custos e despesas que refere-se à parcela da receita não cumulativa; ou (ii) rateio proporcional, aplicando aos custos e despesas o percentual referente entre a receita não cumulativa e a receita total. Este percentual deverá ser recalculado todos os meses, quando da apropriação dos créditos do período;

iii) No entanto, referida norma é silente quanto às receitas de exportação. Isto porque para fins do rateio tais receitas foram elencadas em artigo próprio, qual seja o artigo 6º da Lei 10.833/2003 (5º da Lei nº 10.637/2002);

iv) 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);

Com efeito, é notório que exportações são (e sempre foram) incentivadas no país, a fim de impulsionar a própria balança comercial. Nesse sentido, dar incentivos à exportação significa incentivar a produção local;

vi) 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;

vii) A glosa com fulcro no parágrafo 4º do artigo 6º não guarda interpretação lógica, eis que referido parágrafo apenas veda a apropriação de créditos na aquisição de mercadorias (que está sujeita a suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS), de modo que os demais créditos seriam passíveis de apropriação;

viii) 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;

ix) DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA x) 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;

xi) Diferentemente do entendimento da Autoridade Fiscal, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ao interpretar a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, firmou o seguinte entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 65/2014:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

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

Dispositivos Legais: Lei n' 10.637/2002, art. 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

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

Dispositivos Legais: Lei n' 10.833/2003, art. 3º."

xii) O teor da referida Solução de Consulta deixa claro que não há impedimento legal para a apuração de créditos ordinários da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas pessoas jurídicas adquirentes exclusivamente em razão de os produtos terem sido adquiridos de sociedades cooperativas, eis que as exclusões de base de cálculo a que têm direito, embora possam dependendo do caso, reduzir significativamente o valor das contribuições por elas devidas, não afastam as receitas decorrentes de suas operações da sujeição ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

xiii) DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO xiv) 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;

xv) Neste passo, o artigo 8º, §4º da Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/04, que regulamenta a apuração do PIS e da COFINS, estabelece que serão considerados como insumos apenas “a matéria-prima, o produto intermediário, 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”;

xvi) 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;

xvii) Portanto, reconhecendo-se a acepção ampla do termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da COFINS, pela sua direta relação com o faturamento, deve-se então admitir que todos os custos de produção e despesas (operacionais e necessárias) inerentes às suas atividades, devem compor o crédito das contribuições;

xviii) O E. Superior Tribunal de Justiça vem decidindo que insumos são os bens e serviços necessários, essenciais, à manutenção da fonte de geração de receitas tributadas por essas contribuições, ainda que sua utilização se dê indiretamente no processo produtivo. Nos últimos anos, o CARF também vem se manifestando nesse sentido;

xix) Cita jurisprudência administrativa e judicial corroborando seu entendimento;

xx) Assim, a jurisprudência nos âmbitos judicial e administrativa é no sentido de que mesmo os insumos que não são diretamente consumidos na produção de bens ou prestação de serviços, mas estão envolvidos na produção do produto final, dão direito ao aproveitamento de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS;

xxi) Nessa forma de se conceituar insumo, deve-se determinar, no caso concreto, se o bem ou serviço é essencial à atividade da empresa e, portanto, a despesa a ele vinculada integra os créditos das contribuições;

xxii) 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;

xxiii) 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.

xxiv) 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.;

xxv) Vale aqui ainda mencionar a Solução de Divergência nº 7 – Cosit, de 23 de agosto de 2016:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desgaste, bicos de corte, eletrodos,

arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

xxvi) 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;

xxvii) CRÉDITO PRESUMIDO DE INSUMOS AGROINDUSTRIAIS

xxviii) A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido referente a Caroço de algodão, milho em grãos, amendoim e quirera de arroz, 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;

xxix) Entretanto, tais alegações não merecem prosperar, eis que as revendas efetuadas pela Recorrente não impactam na metodologia do cálculo do crédito presumido considerada pela empresa;

xxx) Para apuração do crédito presumido referido na Lei 10.925/2004, a premissa é a produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinada a alimentação humana ou animal;

xxxi) A metodologia adotada pela empresa para apuração e cálculo do crédito presumido é: a) O crédito presumido é determinado pela quantidade produzida/vendida de Farelo e óleo de Algodão, ou seja, se não houve venda/produção, não há o crédito; b) Verificar a quantidade em KG de produção de Farelo e óleo de Algodão no mês com base nas notas fiscais de venda de produção; c) A partir da quantidade em KG produzida/vendida, buscar na mesma proporção a quantidade em KG de notas fiscais de compra de Caroço de Algodão pelo método UEPS (Ultimo que Entra, Primeiro que Sai), para ser considerada no cálculo do crédito presumido;

xxxii) Nas planilhas abaixo podemos visualizar a quantidade de matéria prima adquirida, a quantidade da mercadoria vendida e a proporção de créditos tomados, que é tomada apenas na proporção da aquisição do insumo, mas apenas quando a mercadoria é vendida:

Mês	Venda de Produção Farelo de Algodão, Farelo/Borra de Amendoim e Resíduos	Aquisição de Caroço de Algodão e Amendoim		Crédito Presumido	
	Quantidade(KG)	Quantidade(KG)	Valor(R\$)	PIS	COFINS
Abril	11.670.620,00	11.581.900,00	5.272.925,50	30.451,14	140.259,82
Maior	10.486.440,00	10.368.690,00	4.472.616,88	25.829,36	118.971,61
Junho	11.842.040,00	11.790.316,00	5.870.382,36	33.901,46	156.152,17
	<b>33.999.100,00</b>	<b>33.740.906,00</b>	<b>15.615.924,74</b>	<b>90.181,97</b>	<b>415.383,60</b>

Mês	Venda de Produção Óleo, Farelo, Alimentos, Ração e Resíduos	Aquisição de Milho e Quirera de Arroz		Crédito Presumido	
	Quantidade(KG)	Quantidade(KG)	Valor(R\$)	PIS	COFINS
Abril	36.991.385,16	13.169.305,00	6.332.560,04	36.570,53	168.446,10
Maior	35.174.910,00	2.057.193,00	1.066.881,78	6.161,24	28.379,06
Junho	51.290.943,64	27.823.907,00	8.477.432,96	48.957,18	225.499,72
	<b>123.457.238,80</b>	<b>43.050.405,00</b>	<b>15.876.874,78</b>	<b>91.688,95</b>	<b>422.324,87</b>

xxxiii) 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 (docs.03 e 04), comprovando tratar-se de notas fiscais de saída, conforme CFOP das mesmas;

xxxiv) DOS FRETES – CRÉDITOS DECORRENTES DA COMPRA DE INSUMOS

xxxv) Embora somente haja previsão expressa para o crédito relativo a “frete nas operações de venda”, quando o ônus for suportado pelo vendedor, há que se observar que, na compra de bens, o frete, quando pago pelo adquirente, consoante a boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens, o que está consagrado no art. 289, § 1º, do RIR/1999 (“o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte”);

xxxvi) Assim, também na forma de serviços estipulados no inciso II do artigo 2º, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins não-cumulativos;

xxxvii) No entanto, 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;

xxxviii) Esse entendimento não merece prosperar, pois, ao contrário da tributação das mercadorias adquiridas, o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e sujeito, portanto, à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portanto, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos;

xxxix) Na verdade, é evidente que o fato de o valor do frete acrescer o custo de aquisição da mercadoria não significa que deva seguir as regras de apropriação de créditos dessa mercadoria, ainda mais em um cenário como o ora apresentado, em que não existe tributação da mercadoria adquirida (ou existe apenas de modo

parcial – crédito presumido), mas existe a tributação da operação de frete contratada;

xl) 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 custos;

xli) Não fosse assim as empresas exportadoras acumulariam um enorme ônus das contribuições em apreço, causando impacto direto na formação do preço das mercadorias, na contramão do princípio da não cumulatividade e a regra de desoneração das exportações prevista pela Constituição Federal;

xlii) 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;

xliii) DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES DESTINADOS A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS

xliv) Os serviços de frete na movimentação das matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, ou mesmo dos produtos acabados, entre as unidades produtivas, ou mesmo entre unidades produtivas e unidades comerciais de uma mesma pessoa jurídica, compõem ainda o custo dos produtos vendidos, pois que até o momento em que são colocados no ponto de venda, disponível para serem adquiridos pelos seus compradores, não se pode tratar tais dispêndios como “despesas comerciais”;

xlv) O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques, dispondo, em seus itens 9 e 10, que: “Mensuração de estoques - 9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.”; “Custos dos estoques - 10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.”;

xlvi) Com efeito, 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;

xlvii) Quanto aos estoques de “produtos acabados”, sua mensuração também deve levar em conta o custo do frete incorrido em sua movimentação, até que seja colocado no ponto de venda, de modo que os dispêndios incorridos na movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, como forma de disponibilizar o produto no ponto de armazenagem (CD – Custo de Distribuição) ou mesmo no ponto de venda, se suportado pelo vendedor, deve conceder o direito ao crédito, pois que compõe ainda o custo de produção e ainda faz parte do “ciclo produtivo”, compondo o termo “fabricação” contido no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.833/03, na sua acepção genérica;

xlviii) 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;

xlix) Consequentemente, o frete pago pelo fabricante a pessoa jurídica domiciliada no País, relativo ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizado no custo dos estoques, de modo a gerar o direito ao desconto de créditos por atender ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

l) Assim sendo, passíveis de creditamento as despesas com relação aos serviços de transporte entre estabelecimentos do mesmo contribuinte;

li) DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES SOBRE VENDAS DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM

lii) A Autoridade Fiscal entendeu 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;

liii) Como no caso das compras, esse entendimento não merece prosperar, pois, ao contrário da tributação das mercadorias, o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e está sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portando, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos;

liv) Novamente citamos o artigo 6º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pelo que 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 custos;

lv) Resta claro ser legítima a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relacionados ao frete contratado nas operações de venda de mercadorias, 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;

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

lvii) O mesmo princípio deve ser aplicado às demais despesas incorridas nas atividades da Recorrente também, glosadas pela Autoridade Fiscal, tais 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 genética biogenium; assistência técnica; lubrificação; desembaraço aduaneiro; serviço de caster”, 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;

lviii) SERVIÇOS DIVERSOS UTILIZADOS COMO INSUMOS lix) A Autoridade Fiscal glosou diversos serviços de CFOP 1933 e 2933 da Recorrente empregados na consecução das atividades da empresa, tais como 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, dentre outros;

lx) 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, devendo conceder direito ao crédito, na forma do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

lxi) DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS lxii) 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;

lxiii) 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”;

lxiv) Ora, conforme alhures exposto, todas as despesas inerentes a Atividade da empresa são passíveis de tomada de crédito pela empresa, eis que indispensáveis a consecução de seu objeto social. Cita jurisprudência administrativa para corroborar seu entendimento;

lxv) Tratando-se de empresa multinacional líder no setor, a quantidade de bens e serviços necessários a consecução de suas atividades engloba pesado maquinário necessário ao carregamento, embalagem, transporte e diversos seguimentos as quais a mão de obra necessita auxílio;

lxvi) 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;

lxvii) Denota-se que são 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;

lxviii) DA CORREÇÃO MONETÁRIA PELA MORA ADMINISTRATIVA lxix) 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;

lxx) 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;

lxxi) A Lei 11.457/2009 em seu artigo 24, fixa o prazo de 360 dias para a conclusão, com o efetivo pagamento, do procedimento administrativo, sob pena de a demora caracterizar abuso de poder;

lxxii) A jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça e mais recentemente o E. Supremo Tribunal Federal pacificaram o entendimento que após a mora da administração pública em analisar o pedido, cabe à Autoridade Coatora corrigir os valores pleiteados, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. Cita jurisprudência judicial para corroborar seu entendimento;

lxxiii) Tendo o tempo decorrido entre os protocolos de requerimento e o efetivo ressarcimento extrapolado o prazo previsto legalmente para a efetiva disponibilização do crédito à Recorrente, resta evidenciada a mora da Fazenda,

modo pelo qual deve a administração pública proceder a atualização monetária e respectivo pagamento do crédito do contribuinte devidamente corrigido;

lxxiv) DO PEDIDO

lxxv) Ante todo o exposto, demonstrada a insubsistência da decisão ora impugnada, requer-se: a) O acolhimento da presente manifestação, pelo reconhecimento integral do direito creditório da Recorrente, por força do princípio da não-cumulatividade, bem como da atualização do crédito pela taxa Selic, desde o envio dos pedidos até o seu efetivo recebimento; b) Caso seja o entendimento, seja o julgamento convertido em diligência para que se faça uma adequada análise dos elementos necessários ao convencimento desse Juízo, inclusive com a intimação da Recorrente para que apresente novos documentos que esse órgão julgador entenda indispensável a comprovação do alegado; e c) A juntada de novos documentos que se façam necessários à comprovação do alegado, principalmente planilhas referentes à segregação de fretes devidamente acompanhados por notas fiscais por amostragem, ante a grande monta dessa documentação, o que impossibilita que a mesma seja acostada aos autos no presente momento, bem como a produção de todos os meios de prova em direito admitidos.

É o relatório.”

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário com a finalidade de demonstrar a regularidade dos créditos tributários de Cofins vinculados à receita de mercado externo referentes ao 2º trimestre de 2015.

Nesse recurso, solicita direito ao ressarcimento integral do crédito tributário e descreve os motivos nos itens abaixo:

I - DOS FATOS

II – DO DIREITO

II.a – DO MÉTODO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

II.b – DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO

II.c – CRÉDITO PRESUMIDO DE INSUMOS AGROINDUSTRIAIS

II.d – DOS FRETES –

II.d.i - CRÉDITOS DECORRENTES DA COMPRA DE INSUMOS

II.d.ii DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES DESTINADOS A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS

II.d.iii – DOS FRETES – DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES SOBRE VENDAS DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM

II.e – SERVIÇOS DIVERSOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

II.f – DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

II.g – DA CORREÇÃO MONETÁ-RIA PELA MORA ADMINISTRATIVA

III – DO PEDIDO

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) nº 00381.01143.290915.1.1.19-0066, de créditos da Contribuição para o Cofins de incidência não cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 2º trimestre-calendário de 2015, no valor de R\$ 37.938.593,50.

### 1) Método de Apuração dos Créditos

As autoridades fiscais efetuaram a apuração de 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 Contribuinte 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.

A Contribuinte expõe que as receitas de exportação devem ser enquadradas conjuntamente com as da não cumulatividade, uma vez que ambas dariam direito a crédito.

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 concluí que não há que se falar em exclusão das receitas decorrentes de operações com fim específico de exportação do cômputo do rateio proporcional.

Note-se, entretanto, que há expressa vedação para a apuração de créditos vinculados à receita de exportação, em operações de empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadoria com o fim específico de exportação, como se depreende do parágrafo 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

**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. (Grifei)**

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, em relação ao método de apuração dos créditos e seu respectivo rateio proporcional, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

“DO MÉTODO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS (...)

A despeito das considerações apresentadas pela empresa, cabe notar que é 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 dessas operações. (...)

Tendo em vista que não se pode apurar qualquer crédito vinculado às receitas de exportações de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, obviamente, elas não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices rateio aplicáveis para discriminar os créditos (mercado interno/exportação).

Observe-se que o rateio de receitas não determina a quantidade de créditos existentes, mas é somente um método que permite a distribuição destes entre créditos passíveis de dedução, compensação ou ressarcimento (mercado externo) e créditos simplesmente descontáveis (mercado interno tributado).

Dessa forma, a receita decorrente dos produtos adquiridos com fim específico de exportação não deve compor as receitas de exportação da pessoa jurídica, para fins do cálculo do percentual de rateio das receitas de mercado interno e mercado externo a ser aplicado aos custos, despesas e encargos comuns.

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.”

Pelo exposto, voto por manter o percentual de rateio utilizado na fiscalização.

## 2) Bens utilizados como Insumos

A Contribuinte 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.

A Recorrente 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 diversos créditos tributários indispensáveis ao funcionamento da máquina, como o caso da graxa. 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.

Entendo que a interpretação utilizada pelas autoridades fiscais no presente caso quanto à aplicação do conceito de insumo foi demasiadamente restrita. É informado no Acórdão da Manifestação de Inconformidade que a legislação adota a enumeração exaustiva dos bens e serviços capazes de gerar creditamento e os vincula a determinadas atividades, assim como modo de produção quando da configuração como insumo no regime não cumulativo.

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, voto pela reversão dos itens adquiridos pela Contribuinte, uma vez que foi comprovada a relevância e essencialidade com sua atividade.

### 3) Crédito Presumido de Insumos Agroindustriais

Houve a glosa do crédito presumido referente aos itens caroço de algodão, milho em grãos, amendoim e quirera de arroz, com a justificativa de que parte das aquisições teriam sido para a finalidade de revenda e, dessa forma, foram glosadas as notas fiscais em que ocorreram essas aquisições.

A Contribuinte defende que essa interpretação não deve prosperar, pois as vendas realizadas não impactam na metodologia do cálculo do crédito presumido considerada pela empresa.

A Recorrente explica que adquiri insumos para industrialização e posterior venda, conforme tabela abaixo:

Aquisição de insumo	Venda do produto após industrialização
Caroço de algodão	Farelo/óleo de algodão
Amedoim	Farelo/Borra de amendoim
Milho em grãos	óleo/farelo/ração/resíduos
Quirera de arroz	

Descreve em seu Recurso Voluntário que utiliza a seguinte metodologia para a constituição do crédito presumido:

- a. O crédito presumido é determinado pela quantidade produzida/vendida de Farelo e Óleo de Algodão, ou seja, se não houve venda/produção, não há o crédito.
- b. Verificar a quantidade em KG de produção de Farelo e Óleo de Algodão nº mês com base nas notas fiscais de venda de produção.
- c. A partir da quantidade em KG produzida/vendida, buscar na mesma proporção a quantidade em KG de notas fiscais de compra de Caroço de Algodão pelo método UEPS (Ultimo que Entra, Primeiro que Sai), para ser considerada no cálculo do crédito presumido.”

Da análise dos autos constata-se que apesar das alegações apresentadas pela Recorrente, razão não lhe assiste em relação ao creditamento de insumos agroindustriais e, por entender que a decisão proferida pela DRJ acerca das matérias discriminadas acima seguiu o rumo correto e que a Recorrente não trouxe aos autos elementos novos capazes de elidir o feito fiscal, utilizo seus fundamentos, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

“O método utilizado pela empresa para apuração do crédito presumido não encontra amparo na legislação de regência. Segue transcrição da legislação pertinente ao caso.

Lei 10.925/2004

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 12.058,

de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)LEI nº 12.058/2009 Art. 35. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e os créditos presumidos previstos nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Produção de efeito)Parágrafo único. Aplicam-se ao caput deste artigo, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

IN SRF nº 660/2006

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

- a) no capítulo 2, exceto os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)b) no capítulo 4;
- c) nos códigos 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99;
- d) nos capítulos 8 a 12, e 15, exceto os códigos 0901.1 e 1502.00.1; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)e) nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00,

1805.00.00, 20.09 e 2209.00.00; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)f) no capítulo 23, exceto o código 23.09.90. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)g) no capítulo 3, exceto os produtos vivos deste capítulo; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)h) no capítulo 16; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)II - classificados no código 22.04, da NCM.

§ 1º O direito ao desconto de créditos presumidos na forma do caput aplica-se, também, à sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial.

§ 2º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do caput do art. 3º a utilização de créditos presumidos na forma deste artigo.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias.

(...)Art. 7º Geram direito ao desconto de créditos presumidos na forma do art. 5º, os produtos agropecuários: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições na forma do art. 2º; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)II - adquiridos de pessoa física residente no País; ou

III - recebidos de cooperado, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País.

(...)Art. 9º-B As pessoas jurídicas referidas no art. 5º deverão manter controle de estoques diferenciados em relação às importações e às aquisições no mercado interno, discriminando os bens que serão utilizados como insumo na industrialização de produtos destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, daqueles que serão utilizados como insumos na industrialização de produtos destinados ao mercado interno. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)Art. 9º-C As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004, bem como os créditos presumidos previstos nas disposições legais pertinente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, discriminando os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)Conforme a legislação transcrita, as pessoas jurídicas poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoa física, pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, e cooperativa de produção agropecuária.

No método utilizado pela empresa ela toma créditos presumidos relativos às notas fiscais de compras de produtos efetuadas com a finalidade de comercialização (revenda). Porém, a legislação somente permite a tomada de créditos presumidos relativos às aquisições de insumos para industrialização.

Observe-se ainda que as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa devem apurar e registrar, de forma segregada, os créditos ordinários (art. 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) e os créditos presumidos, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos.

As pessoas jurídicas que apuram crédito presumido devem ainda manter controle de estoques diferenciados em relação às importações e às aquisições desses bens, discriminando aqueles que serão utilizados como insumo na industrialização de produtos destinados à exportação ou vendidos à comercial exportadora com o fim específico de exportação, daqueles que serão utilizados como insumos na industrialização de produtos destinados ao mercado interno.

Assim, o contribuinte deveria manter controle do seu estoque para discriminar aquelas aquisições que seriam utilizadas como insumos para industrialização. Os créditos presumidos do contribuinte deveriam ser apurados e registrados de forma segregada e seus saldos controlados durante todo o período de sua utilização.

Portanto, correta a glosa de créditos presumidos relativos às aquisições efetuadas com a finalidade de comercialização (revenda).”

Conforme exposto, voto pela manutenção da glosa dos créditos presumidos relativos às aquisições efetuadas com a finalidade de comercialização (revenda).

#### **4) Dos Fretes:**

##### **4.i) Fretes decorrentes da 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 pelas autoridades fiscais, 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 as autoridades fiscais, 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, voto pela manutenção da glosa dos mencionados fretes.

#### **4.ii) Fretes destinados a transferência de mercadorias**

Há a discussão quanto ao creditamento dos fretes destinados a transferência de mercadorias dentro da própria empresa. A Contribuinte 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.”

As autoridades fiscais mencionam no Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade que inclusive 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.”

Por todo o exposto, voto pela manutenção da glosa quanto ao frete sobre transferência de mercadorias dentro da própria empresa.

#### **4.iii) Fretes sobre vendas de mercadorias e serviço de armazenagem**

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

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*:

**“DOS FRETES NAS VENDAS VINCULADAS AOS PRODUTOS ADQUIRIDOS COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO**

A Autoridade Fiscal entendeu 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.

Alega o contribuinte que, ao contrário da tributação das mercadorias, o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e está sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portanto, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos. Que o fato do § 4º do artigo 6º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 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 custos. Que é legítima a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relacionados ao frete contratado nas operações de venda de mercadorias, 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.

Quanto ao tema convém observar a Solução de Divergência COSIT nº 8/2017:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.

(...)

A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Cofins, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)Fundamentos(...)33. Porém, a análise da matéria em voga não se restringe ao comando insculpido no § 2º, II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c o art. 14, V, e § 1º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, retro. Trata-se de um caso específico, onde o foco da discussão se dirige a um tipo especial de entidade, as empresas comerciais exportadoras, para as quais existem dispositivos legais próprios definidores do tratamento a ser dado a essas companhias. O art. 6º c/c o art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, regulamentam a questão ora posta. Vide seus respectivos textos:

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:

(...)§ 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 §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;

34. Consoante texto legal acima, constata-se que é vedado às empresas comerciais exportadoras apurar quaisquer créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à receita de exportação. Dito texto estabelece expressamente que “O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III ...”.

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

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

(...)” Note-se que a Solução de Divergência COSIT nº 8/2017, por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB.

Portanto, corretas as glosas dos créditos relacionados às despesas de frete na venda vinculadas a aquisição de insumos adquiridos com fins específicos de exportação.

#### DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE SOBRE VENDAS

Contesta o contribuinte as glosas de despesas descritas como : “serviço de conserto não especificado; serviços portuários (não especificados); execução por administração, empreitada ou subempreitada; agenciamento, corretagem e

recrutamento; lubrificação; desembaraço aduaneiro; dedetização; hospedagem; coleta e entrega de correspondência”, alegando que tratam-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.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, 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.

Conforme já exposto, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

Já as despesas de frete e armazenagem encontram previsão legal de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, inciso II, da mesma lei:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)(...)II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

É princípio do Direito Tributário que as normas tendentes a excluir ou reduzir o crédito tributário sejam objeto de interpretação restritiva (art. 111 do CTN). Assim, onde a lei prevê crédito sobre despesas de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, não é lícito estender o significado do termo para abarcar outras despesas, como a carga e descarga, ou a movimentação das mercadorias.

Inexiste previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a operação de armazenagem e frete na operação de venda.

Portanto, corretas as glosas efetuadas pois não comprovação de que se enquadram no conceito de "insumo" e nem que são despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda".

Conforme mencionado na decisão, voto pela manutenção da glosa quanto às despesas de frete na venda vinculadas a aquisição de insumos adquiridos com fins específicos de exportação e ao seu armazenamento.

### 5) Serviços diversos utilizados como insumo

Há no Recurso Voluntário simples descrição dos itens relacionais aos serviços diversos utilizados como insumo. É somente mencionado que as autoridades fiscais glosaram diversos serviços de CFOP 1933 e 2933, empregados na consecução das atividades da empresa, tais como:

“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, dentre outros.”

Como mérito, é informado que essas despesas são indispensáveis ao funcionamento e consecução de suas atividades.

Conforme já descrito no item de Aquisição de Insumo acima, o creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa, levando-se em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação a sua atividade.

No caso em questão, entendo que não foram prestadas suficientes informações e documentos para aferição de crédito tributário sobre a aquisição dos serviços mencionados. Voto, portanto, pela manutenção da glosa.

### 6) Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos

Conforme Acórdão de Manifestação de Inconformidade, esse item se refere às glosas dos créditos tributários de serviços portuários e de lubrificação, varrição e coleta, serviços de fretes não especificados, serviços de dragagem, locação de guindastes e tratores.

Primeiramente, deve-se notar a previsão legal das despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, conforme inciso II do art. 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), há a previsão do inciso IV do art. 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

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

Logo, a regra legal permite o creditamento de PIS/Cofins sobre as despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, desde que sejam pagos a pessoa jurídica.

Na análise quanto ao processo em questão, deve-se notar que na análise do creditamento da locação de veículos, deve ser observada a Súmula CARF nº 190:

“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”

Dessa forma, pode-se concluir que não geram créditos de contribuição para PIS/Cofins as despesas com locação de veículos de transporte de cargas.

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte alega que os aluguéis de equipamentos e máquinas são imprescindíveis para seus objetivos, em todas as suas formas, meios e tamanhos. Entende que todas as despesas inerentes a sua atividade são passíveis de tomada de crédito, uma vez que são indispensáveis a consecução do seu objeto social.

Entretanto, deve-se restringir o crédito à comprovação do enquadramento das despesas com locação de máquinas e equipamentos com o conceito de insumo no presente caso.

No Acórdão da Manifestação de Inconformidade, é explicado que estariam corretas as glosas com locação de guindaste, em razão da Contribuinte não apresentar qualquer prova de que tem relação com a empresa. É também demonstrado que para as demais despesas glosadas nesse item - como serviços portuários e de lubrificação, varrição e coleta, serviços de fretes não especificados, e serviços de dragagem - além das autoridades fiscais entenderem que conceitualmente não haveria direito há crédito, não foi comprovada o enquadramento dessas despesas como insumo.

Notadamente, o conceito de insumo está relacionado aos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, deve-se analisar sua imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a realização da atividade da Contribuinte. A aplicação prática das máquinas e equipamentos locados na atividade da empresa precisa ser devidamente comprovada pela Contribuinte.

Conforme já descrito acima em outro tópico, é da Contribuinte o ônus da prova em caso de restituição, ressarcimento e compensação.

Por fim, note-se que no caso de aluguel de tratores houve utilização na atividade econômica da empresa, havendo o enquadramento como máquina/equipamento.

Pelo exposto, voto por reverter a glosa de créditos exclusivamente em relação a aluguel de tratores, e somente se devidamente comprovados.

### **7) Correção monetária pela mora administrativa**

A Contribuinte solicita 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.”

A Recorrente 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.

A Contribuinte 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 por acolher a 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

Como resumo dos itens acima, voto por dar provimento parcial, para reverter a glosa de créditos básicos em relação aos bens adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no país, em operações devidamente tributadas, utilizados como insumos, e, também, reverter a glosa de créditos em relação a aluguel de tratores, devidamente comprovados.

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

*Assinado Digitalmente*

**Fabiana Francisco de Miranda**