



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10930.900109/2014-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.433 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** BELAGRÍCOLA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE PRODUTOS AGRÍCOLAS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

**CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.**

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, sendo esta a posição do STJ, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESA DE FRETES COM TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.**

As despesas de frete com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, antes da entrega ao destinatário, integram os fretes nas “operações de vendas”, que se mostram complexas até a entrega definitiva do produto ao destinatário final, com fulcro no Inciso IX do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMPROVAÇÃO.**

Nos Pedidos de Ressarcimento de créditos da não cumulatividade, ~e do requerente a responsabilidade de apresentar documentos idôneos, complementados com registros contábeis conciliados com tais documentos, para conferir certeza e liquidez a tais créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes a despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente, denominados pela autoridade fiscal e pela DRJ como despesas de vendas. Votou pelas conclusões o Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente Convocada) e Ari Vendramini.

## **Relatório**

1. Tratam os presentes autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento – PER, de créditos da Contribuição ao PIS/PASEP não cumulativa, com Declarações de Compensação a ele vinculadas..

2. O Termo de Informação Fiscal, onde a autoridade fiscal a legitimidade dos créditos solicitados, traz as seguintes informações :

- Atividade principal da empresa: Comércio atacadista de soja

- Alíquotas aplicáveis aos produtos:

a) Alíquota zero:

- fertilizantes, defensivos agropecuários e sementes destinadas à semeadura e plantio, nos termos do art. 12, I, II e III, da Lei n 2 10.925/2004;

b) Vendas efetuadas com suspensão:

- receita de venda de insumos destinados à produção das 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 da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, quando efetuada pelas pessoas jurídicas mencionadas no art. 82, §12, I, II e II, da Lei 10.925/2004, atendidos os termos do art. 92 da mesma Lei, com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.051/2004, e IN SRF nº 660/2006.

- Apuração de créditos vinculados às receitas efetuadas para o exterior:

O interessado optou pelo método de rateio proporcional e apresentou planilha com os percentuais apurados por ele.

- Venda de bens do ativo permanente:

O contribuinte inseriu nas receitas não tributadas no mercado interno montante referente à venda de bens do ativo permanente, mas de acordo com o art. 12, § 32, Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tais receitas não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, não devendo ser incluídas no percentual de rateio para aproveitamento de créditos.

- Suspensão da incidência do PIS e da Cofins / Rateio:

O interessado incluiu saídas com suspensão (vendas realizadas a outras PJs, para utilização como insumo na fabricação de seus produtos) como receitas não tributadas no mercado interno.

De acordo com o art. 82, §42, II, Lei n2 10.925/2004 e com o art. 32, §22, IN SRF n2 660/2006 é vedado o aproveitamento de créditos em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão, devendo ser estornados os créditos “decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições”.

Como o interessado não efetuou o estorno, tais valores foram excluídos da apuração.

- Das aquisições de mercadorias recebidas com fim específico de exportação:

O contribuinte adquiria mercadorias com fim específico de exportação, configurando sua atuação como empresa comercial exportadora.

É vedada a apuração de créditos sobre aquisição de mercadorias com fim específico de exportação por empresas comerciais exportadoras, conforme § 4º, art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e inc. II do art. 15 da mesma lei.

Apesar do contribuinte não ter apurado créditos sobre a aquisição de tais mercadorias, apurou créditos em relação aos custos e despesas vinculados às receitas de exportação, como serviços, fretes, locação de vagões, armazenagem, energia elétrica e aluguéis.

- Da apuração dos novos percentuais de receitas de exportação:

A autoridade fiscal apurou novos percentuais de rateio, separando em dois quadros os percentuais a serem utilizados:

- Quadro VII: linhas 03 a 10 das Fichas 06A e 16A dos DACON, que correspondem a despesas de energia elétrica, aluguéis, armazenagem, fretes, serviços utilizados como insumos, bens do Ativo Imobilizado (depreciação) e contraprestação de arrendamento mercantil;

- Quadro VIII: linhas 01 e 02/Fichas 06A e 16A dos DACON, que dizem respeito aos “Bens adquiridos para Revenda” e “Bens utilizados como insumos”.

- Apuração de créditos:

I – Das aquisições de Pessoas Físicas:

O § 2º, art. 3º, Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003 veda a apuração de créditos sobre a aquisição de bens e serviços de pessoas físicas.

Os produtores rurais são obrigados por lei a se inscreverem no CNPJ, mas não recolhem tributos como empresas, nem se sujeitam à incidência do PIS e da Cofins. Assim, o fato de possuírem CNPJ não descaracteriza o fato de serem pessoas físicas. Assim, do montante de créditos pleiteados pelo contribuinte, foram excluídas as aquisições de produtores rurais – pessoas físicas.

II – Das aquisições de bens com alíquota zero:

De acordo com o inc. II, § 2º, art. 3º, Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003, não se pode apurar créditos de PIS e de Cofins sobre as aquisições de bens ou serviços tributados à alíquota zero, motivo pelo qual foram excluídas da apuração dos créditos as aquisições de defensivos agropecuários, sujeitos à alíquota zero das contribuições, conforme o inc. II, art. 1º, Lei n 10.925/2004.

### III – Bens e Serviços utilizados como insumos:

A autoridade fiscal aplicou o conceito de insumo, de acordo com inc. II, art. 3º, Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003 e com a IN SRF n 247/2002, tendo excluído da apuração de créditos os seguintes itens, por não serem considerados como insumos:

- Despesas com comissões e corretagens sobre vendas, linha 3 do Dacon, que não são considerados como insumos por serem despesas executadas posteriormente à finalização dos bens. Além disso, o contribuinte não apresentou as notas fiscais e comprovantes relativos a tais despesas.

- Fretes nas operações de venda, linha 07, Fichas 06 a e 16A, por serem referentes a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa, classificados pelo contribuinte como “transferências entre estabelecimentos”. Previsão legal nos incs. I, II e IX, art. 3º e art. 15, Lei 10.833/2003.

- Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado com base no valor de aquisição ou de construção, sobre os quais o contribuinte teria optado por se creditar no prazo de quatro anos, do valor mensal das alíquotas das contribuições aplicadas sobre 1/48 do valor de aquisição do bem, de acordo com o § 14, art. 3º, Lei n 10.833/2003. Contudo, após reiteradas intimações, o interessado não apresentou os documentos comprobatórios sobre as aquisições de máquinas, equipamentos e bens.

- Máquinas ou equipamentos não utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, que constavam de relação com centenas de itens entregues pelo contribuinte, dentre os quais software, pontos de acesso wireless, roteadores e outros, que não se inserem no conceito de bens utilizados na produção, previsto no inc. VI, art. 3º, Lei n 10.833/2003. A autoridade fiscal elaborou planilha com os itens excluídos da apuração de crédito.

- Apuração incorreta da base de cálculo, pois a autoridade fiscal verificou que mesmo que os itens constantes dos itens “Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado com base no valor de aquisição ou de construção” e “Máquinas ou equipamentos não utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços” fossem passíveis de gerar créditos, o interessado apurou montante superior ao valor de aquisição, não correspondendo a 1/48 do valor de aquisição do bem.

### IV- Despesas/Aquisições não comprovadas:

Apesar de intimado, o interessado não apresentou documentos comprobatórios sobre algumas despesas, motivo pelo qual foram excluídas da apuração de créditos.

- As planilhas de cálculos constam do Termo de Informação Fiscal e Demonstrativos nas páginas subsequentes a ele.

3. Foi emitido Despacho Decisório pela DRF/ Londrina, para reconhecer parcialmente o direito creditório e homologar parcialmente a compensação vinculada. Não restou valor a ser ressarcido.

4. Cientificado do Despacho Decisório, a requerente apresentou manifestação de inconformidade, para alegar que teria direito ao crédito integral, tendo discorrido sobre o conceito da não cumulatividade e de insumo em vários pontos de seu recurso, alegando a inconstitucionalidade das normas restritivas, como a IN SRF n 247/2002, que teriam vedado o creditamento, como será visto adiante. Em vários tópicos, citou doutrina, jurisprudência administrativa e judicial.

5. Em sua explanação, se insurgiu contra os seguintes pontos:

- Em relação ao rateio:

Alegou que a receita de venda do ativo permanente não seria tributada, mas deveria ser integral o cálculo do percentual de receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e receita bruta total, não havendo norma impeditiva de tal procedimento. Seguindo o mesmo raciocínio, a norma legal impediria a tomada de créditos decorrentes das vendas efetuadas com suspensão, e não a inclusão de tais receitas no cálculo do rateio. Afirmou, ainda, que ao contrário do alegado pela fiscalização, ele deteria o direito à manutenção de crédito de PIS e de Cofins, conforme art. 17 da Lei n 11.033/2004.

- Aquisições de mercadorias com fim específico de exportação:

O interessado defendeu que não seria comercial exportador, de modo que poderia se aproveitar dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. Afirmou que não teria este único fim comercial em suas atividades, não teria habilitação para operar no Siscomex, nem inscrição no Registro de Importadores e Exportadores da Secex/MDIC.

- Aquisições de produtores rurais:

O contribuinte alegou que adquiriu insumos de produtores rurais pessoas jurídicas e que o entendimento da fiscalização iria à contramão do princípio da não cumulatividade. Vedar tal creditamento seria inconstitucional, onerando uma operação que a CF desonerou. O contribuinte afirmou que os produtos adquiridos dos produtores rurais seriam insumos, não podendo uma norma infraconstitucional vedar o creditamento sobre valores pagos a pessoas físicas. Discorreu sobre o conceito de insumo e da não cumulatividade.

- Aquisições de bens com alíquota zero:

O interessado afirmou que seria inconstitucional vedar o creditamento decorrente da aquisição de bens adquiridos para revenda com alíquota zero.

- Bens e serviços utilizados como insumos:

O contribuinte defendeu que a fiscalização teria adotado interpretação restritiva do conceito de insumo, citando a IN SRF n.º 247/2002, aludiu ao Recurso Especial n.º 1.246.317 e discorreu sobre o conceito de insumos. Alegou, ainda, que a autoridade fiscal afirmou que o contribuinte teria deixado de apresentar notas fiscais e comprovantes, mas não comprovou tal informação. Afirmou que o ônus da prova seria da fiscalização e que deveria ser deferido o crédito sobre despesas com comissões e corretagens de vendas.

- Fretes nas operações de venda:

O contribuinte alegou que a operação de venda, prevista no inc. IX do art. 3º, Lei n.º 10.833/2003 preveria desde a produção até o consumidor final, abrangendo o frete dos produtos (acabados) entre silos e seus estabelecimentos. Este tipo de transporte estaria

previsto entre seus objetivos sociais, como transporte rodoviário de produtos perigosos e transporte rodoviário de carga.

- Crédito sobre bens do ativo imobilizado:

O contribuinte citou doutrina e defendeu o direito ao creditamento sobre os seguintes itens:

a) Despesas e aquisições declaradas:

- a fiscalização afirmou que o interessado não teria apresentado os documentos comprobatórios de tais despesas e, por tal motivo, teriam sido excluídas, mas o ônus da prova seria da própria fiscalização, tendo discorrido sobre o tema. Afirmou que, em tempo hábil, juntaria os comprovantes.

b) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado:

- o contribuinte se insurgiu contra a interpretação restritiva da fiscalização, que teria desconsiderado o creditamento a partir de software, roteadores etc, para aduzir que seria inviável manter atividade em mais de cem estabelecimentos sem equipamentos de informática.

- Conclusão:

O requerente afirmou que a base de cálculo teria sido calculada corretamente e concluiu, para requerer a procedência da manifestação e reconhecimento integral do direito creditório.

6. Posteriormente, antes da prolação do Acórdão pela DRJ, juntou algumas notas fiscais por amostragem, para comprovar as despesas/aquisições.

7. Analisando tais razões de defesa e os documentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade, e, ainda, diante do fato de que a autoridade fiscal utilizou como base para sua análise do direito aos créditos, o conceito de insumos adotado anteriormente á decisão do STJ, que pacificou o novo conceito de insumos no emblemático Resp n.º 1.221.170 e declarando inconstitucionais as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal de n.ºs 237/2002 e 404/2004, a DRJ/RIO DE JANEIRO reanalisou os documentos constantes dos autos, sob o novo conceito de insumos.

8. Diante desta nova análise, a DRJ/RIO DE JANEIRO decidiu julgar procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, assim ementando seu Acórdão :

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, de que trata o inciso II do artigo 3º da Lei n 10.637/2002 e da Lei n 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme as diretrizes estabelecidas na decisão do ST.1 proferida nos autos do Resp n 1.221.170/PR, nos termos do Parecer Normativo Cosit n 5/2018.

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. É vedado à empresa comercial exportadora aproveitar créditos relativos a custos, despesas e outros encargos por conta da aquisição de mercadorias com o fim

específico de exportação, para apurar de PIS e COFINS no regime não cumulativo vinculados à receita de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º e inciso III do art. 15 da Lei n 10.833, de 2003.

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. RECEITA DE VENDA DE ATIVO PERMANENTE. PARTICIPAÇÃO NO PERCENTUAL DE RATEIO. IMPOSSIBILIDADE.**

As receitas diversas que não sejam decorrentes da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, não se classificam como receita bruta, não devendo desta forma ser consideradas para fins de rateio de créditos.

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

A legislação que rege a não cumulatividade das contribuições para o PIS e a Cofins veda, de maneira expressa, a apropriação de créditos sobre bens adquiridos de pessoa física.

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM COMISSÕES DE VENDA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

No âmbito do regime não cumulativo, as despesas com comissões vinculadas às vendas, incorridas após a conclusão do processo produtivo, não geram crédito do PIS e da Cofins, pois não integram o conceito de insumo de produção, nem há previsão legal para a utilização de crédito concernente a tais despesas.

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

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 com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins.

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEPRECIACÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO. CABIMENTO.**

Poderão ser calculados créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre encargos de depreciação incidentes sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

**INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO.**

**DESCABIMENTO DA APRECIACÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.**

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**

**Direito Creditório Reconhecido em Parte**

9. Ao final, a DRJ decidiu por reconhecer crédito adicional de R\$ 4.595,40 ao que a DRF/LONDRINA já havia reconhecido, totalizando um crédito no montante de R\$ 602.574,62, conforme o seguinte quadro demonstrativo, referentes a Créditos sobre valores de depreciação do ativo imobilizado, por ter a manifestante apresentado Notas Fiscais referentes a máquinas e equipamentos utilizados na produção de soja :

De acordo com as notas fiscais juntadas, elaboramos o quadro a seguir:

Documento	Descrição	NCM	Data emissão	Data saída/entrada	Valor total	Parcela 1/48	Cofins - 48 avos - alíquota 7,6%		
							abr/10	mai/10	jun/10
							Percentual Rateio Exportação *		
							46,64%	52,94%	54,31%
1756	Transportadoras mecânicas	84283300, 84283200	01/04/2008	01/04/2008	389.903,00	8.122,98	287,93	326,82	335,28
1950	Secador de grãos	84193100	08/08/2007	08/07/2007	240.000,00	5.000,00	177,23	201,17	206,38
1757	Transportadoras mecânicas, silo metal	84283200, 84283990, 84798940	01/04/2008	01/04/2008	226.663,00	4.722,15	167,38	189,99	194,91
24018	Caminhão VW 24.250 0 km	87042210	04/09/2008	-	195.000,00	4.062,50	144,00	163,45	167,68
6017	Silo metálico	84798940	26/08/2008	26/08/2008	185.011,60	3.854,41	136,62	155,08	159,09
6019	Secador agrícola	84193100	26/08/2008	26/08/2008	165.312,90	3.444,02	122,08	138,57	142,15
1755	Transportadoras mecânicas	84283300	01/04/2008	01/04/2008	143.434,00	2.988,21	105,92	120,23	123,34
5614	Máquina limpeza	-	21/05/2008	21/05/2008	120.000,00	2.500,00	88,62	100,59	103,19
4158	Secador agrícola	84193100	03/06/2008	-	117.672,54	2.451,51	86,90	98,64	101,19
208959	Semeadora adubadora	84323010	15/07/2008	15/07/2008	103.000,00	2.145,83	76,06	86,34	88,57
Total						39.291,61	1.392,75	1.580,87	1.621,78
<b>Total trimestre</b>							<b>4.595,40</b>		

\* Percentual de rateio aplicado conforme Quadro VII

As notas fiscais de fl. 183 e 188 estão ilegíveis e não foram consideradas nestes cálculos.

Portanto, no trimestre em tela, é admissível o crédito de R\$ 4.595,40, referente aos encargos de aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

10. Inconformada, a manifestante apresentou recurso voluntário, onde repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade.

11. Ao final, requer

Ante todo o exposto, demonstrados os equívocos da decisão recorrida e a insubsistência dos fundamentos apresentados pelos julgadores de primeira instância, a Recorrente requer **seja dado provimento ao presente recurso voluntário**, a fim de reformar decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, acolhendo o presente recurso para que se corrija a acepção do termo "insumo" empregado na decisão, adotando-se o conceito definido pelo E. STJ no julgamento do REsp, nº 1.221.170 e repetidamente aplicado pelo CARF, fazendo-se, ainda, a correta aplicação do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para que seja autorizada a integral tomada de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relativamente

- custos e despesas vinculados à exportação (fretes, locação de vagões, armazenagem, energia elétrica e alugueis);
- vendas realizadas com suspensão e vendas de bens do ativo permanente, com créditos apurados através do método de rateio proporcional;
- aquisições de bens e serviços de produtores rurais pessoas jurídicas, com inscrição no CNPJ;
- aquisições de bens com alíquota zero;
- bens e serviços utilizados como insumos – comissões e corretagens sobre vendas, frete entre estabelecimentos da Recorrente e créditos sobre bens do ativo imobilizado; por serem todas estas despesas fundamentais ao exercício da atividade econômica da Recorrente.

12. Assim me foram distribuídos os presentes autos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

13. O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### **O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.**

14. O Superior Tribunal de Justiça assumiu a posição refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa :

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

15. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

16. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

17. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

18. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

19. Do Termo de Informação Fiscal extraímos as atividades da recorrente :

24. A interessada tem por atividade econômica principal o **Comércio atacadista de soja** (Classificação Nacional de Atividades Econômicas - **CNAE nº 4622-2-00**) e **promoveu a apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Real** no período de apuração dos créditos, conforme informações constantes do sistema CNPJ.

25. Ainda segundo informações do sistema CNPJ, apresenta as seguintes Atividades Econômicas Secundárias:

- a) 4623-1-06 - Comércio atacadista de sementes, flores, plantas e gramas;
- b) 4623-1-99 - Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente;
- c) 4683-4-00 - Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo;
- d) 4930-2-03 - Transporte rodoviário de produtos perigosos;
- e) 4930-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional;
- f) 3101-2-00 - Fabricação de móveis com predominância de madeira;
- g) 2869-1-00 - Fabricação de máquinas e equipamentos para uso industrial específico não especificados anteriormente, peças e acessórios;

- h) 7490-1-99 - Outras atividades profissionais, científicas e técnicas não especificadas anteriormente;
- i) 4744-0-01 – Comércio varejista de ferragens e ferramentas;
- j) 4661-3-00 – Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças;
- k) 3314-7-11 – Manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para agricultura e pecuária;
- l) 8299-7-99 – Outras atividades de serviços prestados, principalmente às empresas não especificadas anteriormente.

26. De acordo com as informações em suas Declarações de Informações Econômico-fiscais

da Pessoa Jurídica – DIPJ, a empresa exerce também as atividades de Comércio Atacadista de cereais e leguminosas beneficiados (CNAE 4632-0/01), Fabricação de produtos diversos não especificados anteriormente (CNAE 3299-0/99) e Produção de sementes certificadas, exceto de forrageiras para pasto (CNAE 0141-5/01).

27. Em seu Contrato Social consta que a “*sociedade tem por objetivo social os seguintes ramos:*”

- 1) *Comércio, importação, exportação e representação de fertilizantes, defensivos agrícolas, sementes, cereais, rações, produtos veterinários, sais minerais, produtos domissanitários;*
- 2) *Máquinas e implementos agrícolas, peças, ferramentas tratores, caminhões, automóveis, pneus, câmaras, acessórios para veículos, encerados, combustíveis, lubrificantes, derivados de petróleo;*
- 3) *Computadores, aparelhos eletrônicos e eletrodomésticos;*
- 4) *Assistência técnica na área de agronomia em defensivos agrícolas, fertilizantes e produtos veterinários de acordo com as atribuições do responsável técnico;*
- 5) *Remessa e recebimento de mercadorias para depósitos, consignações e armazenagens de grãos próprios e insumos agrícolas;*
- 6) *Prestação de serviços fitossanitários de venda aplicada no tratamento de sementes e de expurgo;*
- 7) *Transporte rodoviário de cargas em geral;*
- 8) *Beneficiamento e industrialização de produtos agrícolas;*
- 9) *Atividade de cerealista tais como: secagem, limpeza, padronização e comercialização de produtos in natura de origem vegetal;*
- 10) *Intermediação de negócios;*
- 11) *Fabricação de briquetes de origem vegetal a partir de resíduos e subprodutos agrícolas;*
- 12) *Fabricação de móveis com predominância de madeira;*
- 13) *Fabricação de equipamentos de transporte de cereais, recuperação de equipamentos de transporte de cereais e depósito de peças para reposição;*
- 14) *Construção civil;*
- 15) *Produção, beneficiamento, transporte, armazenagem, embalagem e comercialização de sementes;*
- 16) *Comércio atacadista de soja, milho, trigo e demais matérias primas agrícolas;*
- 17) *Reembalador de sementes, certificador de sementes e laboratório de análise de sementes;*
- 18) *Serviço de preparação de terreno, cultivo e colheita e Atividade de apoio à Agricultura;*

19) *Montagem de instalações industriais e de estruturas metálicas; obras de engenharia civil, instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções, tanto de natureza industrial e/ou comercial, quanto residencial;*  
20) *Atividade médica ambulatorial restrita a consultas e Serviços de promoção em saúde à área de recursos humanos de empresas;*  
21) *Comércio, importação, exportação e representação de inoculantes.*”

20. Há que se destacar o trabalho minucioso e competente das autoridades fiscais, na análise e compilação de dados, documentos e informações para o reconhecimento do direito aos créditos da não cumulatividade.

21. Destacamos a precisão de reanálise efetivada pela DRJ/RIBEIRÃO PRETO.

22. Tratemos das glosas efetuadas pela autoridade fiscal e sua reanálise pela DRJ/RPO, uma vez que a recorrente defende em seu recurso voluntário os mesmos pontos analisados pela DRJ.

- EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA

23. Assim se manifestou a DRJ :

A autoridade fiscal definiu que o contribuinte se enquadraria como empresa comercial exportadora por promover exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

O interessado alegou que não seria empresa comercial exportadora, pois exportar não seria seu único fim comercial e ele não teria habilitação para operar no Siscomex, nem inscrição no Registro de Importadores e Exportadores da Secex/MDIC.

A autoridade administrativa esclareceu haver expressa vedação legal, prevista no art. 6º, § 4º, c/c art. 15, III da Lei nº 10.833/03 :

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 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.*

(...)

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

(...)

*III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

24. A DRJ cita texto encontrado no sítio da Internet do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviço –MDIC, no link <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/empresa-comercial-exportadora-trading-company>, citamos também o seguinte link onde se encontra a mesma informação <http://siscomex.gov.br/servicos/empresa-comercial-exportadora-trading-company/#>:

#### Regime Jurídico das Empresas Comerciais Exportadoras

As empresas comerciais têm por objeto social a comercialização de mercadorias, podendo comprar produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los à exportação, bem como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico. Ou seja, exercem atividades típicas de uma empresa comercial.

A expressão trading company não é utilizada na legislação brasileira e na doutrina há confusão entre as definições de "empresa comercial exportadora" e "trading company". A distinção se faz entre as empresas comerciais exportadoras (ECE) que possuem o Certificado de Registro Especial e as que não o possuem.

As empresas comerciais exportadoras são reconhecidas no Brasil pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972 ([http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1248.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1248.htm)), que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação.

Essa norma assegura os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, tanto ao produtor vendedor quanto à ECE.

Pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, apenas as empresas comerciais exportadoras que obtivessem o Certificado de Registro Especial seriam beneficiadas com os incentivos fiscais à exportação. Contudo, a legislação atual não faz essa distinção.

De acordo com a legislação tributária atual, existem duas espécies de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE):

- i) as que possuem o Certificado de Registro Especial e
- ii) as que não o possuem.

Entretanto, os benefícios fiscais quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às Contribuições Sociais (PIS/PASEP e COFINS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aplicam-se, atualmente, às duas espécies, sem distinção alguma.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expressa esse entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 7 de maio de 2012:

" A não incidência do PIS/Pasep e Cofins e a suspensão do IPI aplicam-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de

exportação. Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior."

Portanto, atualmente, há duas categorias de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE), sem diferenciação com relação aos incentivos fiscais.

Essencialmente, as comerciais exportadoras são classificadas em dois grandes grupos: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies", regulamentadas pelo Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro.

25. Acrescentamos, da mesma origem, no item " Benefícios Fiscais Vinculados à Atuação das Empresas Comerciais Exportadoras/Trading Companies " :

A Solução de Consulta n.º 69, de 30 de junho de 2010 (DOU 14/07/2010), é bastante clara em relação à impossibilidade de manutenção dos créditos de PIS/PASEP e COFINS pelas empresas comerciais exportadoras, em operações de remessa de mercadorias com o fim específico de exportação:

*"É vedado às empresas comerciais exportadoras a apuração de crédito de PIS/Pasep e Cofins quando da aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação. As empresas comerciais exportadoras podem apurar créditos, vinculados a receitas de exportação, de mercadorias adquiridas sem o fim específico de exportação."*

26. Ainda citamos trechos da seguinte decisão do STJ, no REsp 5006876-76.2011.4.04.7104 RS 2017/0270936-3 :

TRIBUTÁRIO. PIS COFINS. VENDAS DE PRODUTOS DESTINADOS AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA. IMUNIDADE/ISENÇÃO. EC N.º 33/01. LEI COMPLEMENTAR N.º 70/91. ART. 7.º. MP N.º 2.158-35, DE 24/08/01. ART. 14. INCISO II. EXPORTAÇÕES DIRETAS. INCISOS VIII E IX. EXPORTAÇÕES INDIRETAS. 'FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO'. REQUISITOS. DECRETO-LEI N.º 1.248/72. ART. 1.º. § 2.º DO ARTIGO 39 DA LEI N.º 9.532/97. EMPRESA COMERCIAL DE EXPORTAÇÃO E TRADING COMPANIES. LANÇAMENTOS FISCAIS. NULIDADE. IN SRF n.º 247. ART. 46. INOVAÇÃO DA LIDE EM GRAU RECURSAL.

1. A concessão dos benefícios fiscais relacionados às vendas de produtos destinados ao exterior - isenção ou fenômeno da não incidência do PIS e da COFINS - depende da verificação do preenchimento ou não dos requisitos exigidos de acordo com a finalidade das normas que estabelecem tais benesses.

2. Os incisos VIII e IX do art. 14 da MP ns 2.158-35/01 dispõe que são isentas do PIS e da COFINS as vendas feitas às empresas comerciais exportadoras e às empresas exportadoras com o 'fim específico de exportação'.

3. 'Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para: a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora; b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento' (artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1.248, de 29/11/72).

4. Não basta apenas constar na nota fiscal que a venda foi feita com 'o fim específico de exportação', embora tal informação seja necessária ao Fisco, sendo

imprescindível que a empresa que negociou a mercadoria para exportação - seja através de empresa comercial exportadora ou por meio de empresa exportadora - comprove que os produtos vendidos tinham destino específico de remessa ao exterior, situação que é tida como presumida quando a empresa comprova que remeteu diretamente os produtos para embarque de exportação ou para recinto alfandegado

5. Embora a remessa direta dos produtos para embarque de exportação ou para recinto alfandegado configure presunção de que os produtos vendidos foram destinados ao exterior, outra forma de comprovar o 'fim específico de exportação' - e, conseqüentemente, permitir que a empresa vendedora se beneficie da isenção do PIS e da COFINS - se dá pela comprovação da emissão do Memorando de Exportação por parte da empresa comercial exportadora ou da empresa exportadora.

6. O artigo 46 da IN SRF n.º 247, de 21/11/2002, nada inovou quanto ao conceito de 'fim específico de exportação', apenas ratificou as disposições contidas no Decreto-Lei n.º 1.248/72 e na Lei n.º 9.532/97.

(...)

É o relatório. Decide-se.

As irresignações não merecem prosperar. Discute-se nos autos, em breve síntese, o preenchimento ou não dos requisitos para fruição de isenção de PIS e Cofins em vendas de produtos destinados ao exterior.

A Fazenda Nacional defende que o acórdão recorrido, embora reconheça que a legislação tributária exige o embarque imediato das mercadorias, para as operações de exportação indireta, "entendeu, também, por dar uma aplicação extensiva da lei, admitindo que a comprovação da destinação à efetiva exportação das mercadorias comercializadas fosse empreendida por meios diversos dos previstos em lei e no regulamento aplicável a espécie".

Ao dirimir a controvérsia, consignou a Corte de origem (fls. 2.144-2.178, e-STJ): [...] Não há dúvida de que as operações previstas nos incisos VIII (empresas comerciais exportadoras) e IX (empresas exportadoras) tratam de situações jurídicas distintas, devido às suas peculiaridades. No entanto, ambas possuem a mesma finalidade, qual seja, de que as vendas realizadas às empresas comerciais exportadoras ou às empresas exportadoras tenham o mesmo fim específico de exportação, expressão que não comporta qualquer outra interpretação que não seja a de que os produtos vendidos sejam única e exclusivamente destinados ao exterior, uma vez que a finalidade da norma em comento é estimular a exportação.

(...)

No entanto, embora a remessa direta dos produtos para embarque de exportação ou para recinto alfandegado configure presunção de que os produtos vendidos foram destinados ao exterior, permitindo que a empresa vendedora se beneficie da isenção do PIS e COFINS, até mesmo independentemente da efetiva remessa ou não das mercadorias ao exterior (pois, como visto, a partir de tal operação, a responsabilidade pela efetiva remessa ao exterior passa a ser da empresa comercial exportadora e da empresa exportadora) (...).

27. Portanto, o fato de a recorrente ter contabilizado, como demonstra o Termo de Informação Fiscal, reproduzido no Acórdão DRJ, valores em operações com CFOP 5502, 6501, 6502, 7102 e 7501, além de listada dentre várias atividades, a de exportação, e, ainda, diante dos textos citados que explicitam que basta a empresa ter adquirido mercadorias com o fim específico de exportação para cumprir o requisito de ser enquadrada na hipótese legal, são suficientes para ratificar a posição da autoridade fiscal e da DRJ, vejamos :

O manifestante é uma empresa constituída sob a égide do Código Civil, que comercializa mercadorias com o exterior, conforme se extrai da Cláusula Terceira da Nonagésima Alteração Contratual:

- *Comércio, importação, exportação e representação de fertilizantes, agrotóxicos, sementes, cereais, rações, produtos veterinários, sois minerais, produtos domissanitários;*

- *Comércio, importação, exportação e representação de inoculantes;*

O interessado efetuou operações no exterior indicando CFOPs que denotam a aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, como se vê do Quadro VI do TIF:

**Quadro VI**

CFOP <sup>1</sup>	Abril/2010	Maior/2010	Junho/2010
5502 – remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação (para o mesmo estado) <sup>2</sup>	40.370.734,66	36.932.077,40	38.420.789,65
6501 – remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação <sup>3</sup>	0,00	0,00	0,00
6502 - remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação (para outros estados) <sup>3</sup> .	5.833.099,87	1.618.709,44	873.605,84
7102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	0,00	0,00	0,00
7501 – exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação <sup>4</sup>	10.478.980,00	1.326.000,00	657.330,00
<b>TOTAL</b>	<b>56.682.814,53</b>	<b>39.876.786,84</b>	<b>39.951.725,49</b>

28. Também verifica-se no Termo de Informação Fiscal e no Acórdão DRJ que a recorrente não apurou créditos sobre a aquisição de tais mercadorias, mas sobre os custos e despesas vinculados a ela, como serviços, fretes, locação de vagões, armazenagem, energia elétrica e aluguéis.

29. Conforme bem destacado pela I. Relatora do voto condutor da DRJ/RPO o § 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 ampliou a vedação imposta pela regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS de forma a impedir, em relação á smpresas comerciais exportadoras, não apenas apuração de créditos em relação á aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, como também, a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados á receita de exportação, relacionados nos incisos dos artigos 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

30. O Acórdão DRJ cita várias Soluções de Consulta e, ainda, ementas dos Acórdãos ARF n 3301-005364 e 3302-004106 que expressamente declaram que tais crédito são vedados para as comerciais exportadoras e finaliza com a conclusão : “ Face ao exposto, correta a autoridade fiscal ao considerar que a vedação prevista no § 4º do art. 6º, c/c art. 15, III da Lei nº 10.833/03 proíbe o aproveitamento de créditos vinculados às receitas de exportação da empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, independentemente da natureza dos créditos.”.

31. Sem reparos a decisão da DRJ, que acompanho.

## - RATEIO PARA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

32. Assim se manifestou a DRJ :

Como o contribuinte vende mercadorias no mercado interno e no exterior, adotou o método de rateio proporcional para apuração dos créditos.

No entanto, entre as receitas não tributadas no mercado interno, incluiu venda de bens do ativo permanente e saídas com suspensão do PIS e da Cofins.

Está claro que é vedado aproveitamento de créditos em relação às saídas efetuadas com suspensão, de acordo com o inc. II, §4º, art. 8º, Lei nº 10.925/2004 e com o §2º, art. 3º, IN SRF nº 660/2006.

Ao contrário do alegado pelo contribuinte, as saídas com suspensão não foram excluídas do rateio, apenas reclassificadas de “Receita não tributada – mercado interno” para “Receitas – suspensão” e compõem a receita bruta total.

O objetivo do rateio é apurar o percentual das receitas que pode gerar crédito, e no presente caso, identificar, ainda, os créditos ressarcíveis e os apenas dedutíveis, já que apenas são ressarcíveis os decorrentes das vendas não tributadas no mercado interno e das exportações.

No presente caso há vedação ao aproveitamento de créditos decorrente de suspensão, não sendo lógico acrescentar tais receitas ao montante das receitas não tributadas no mercado interno e que gerarão créditos ressarcíveis, sob pena de se aumentar indevidamente o percentual das receitas que gerarão créditos ressarcíveis em detrimento das demais.

Por outro lado, as receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente não devem compor o cálculo de rateio, pois a receita decorrente de venda de ativo permanente não integra a base de cálculo das contribuições, conforme o § 3º, VI, do art. 1º, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

*Art. 1o A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*(...)*

*§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

*VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

O inc. VI foi posteriormente alterado para:

*I - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

No caso, não há que se falar que houve incidência da contribuição sobre a venda de ativo permanente, dado que a lei dispõe no sentido dessa receita não integrar a base de cálculo da pessoa jurídica que apura as contribuições pela sistemática não cumulativa. Da mesma maneira que não há incidência das contribuições, não há que se incluí-las na receita bruta, para fins de rateio.

33. Portanto, conforme a legislação tributária em vigor e os princípios contábeis básicos, os receitas que não sejam decorrentes da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, não se classificam como receita bruta, não devendo, desta forma, ser consideradas para fins de rateio.

34. A recorrente ainda alega poder manter os créditos apurados de acordo com o artigo 17 da Lei n 11.033/2004, diante do termo “manutenção dos créditos”.

35. Não assiste razão á recorrente, pois não se pode manter créditos que estão vedados de serem apurados, portanto, inexistentes desde a origem.

36. A DRJ finaliza : Correto, portanto o procedimento da autoridade fiscal ao excluir da receita bruta as receitas decorrentes da venda do ativo permanente. Correta também a reclassificação das receitas decorrentes das vendas efetuadas com suspensão, que foram excluídas das receitas não tributadas no mercado interno, de modo que não há reparos a serem feitos nos cálculos de rateio realizados pela fiscalização.

37. Sem reparos a decisão da DRJ, que acompanho.

#### - AQUISIÇÕES DE PRODUTORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS

38. Assim se manifestou a DRJ :

As aquisições de produtores rurais foram glosadas do cálculo dos créditos, de acordo com o § 2º, art. 3º, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que veda a apuração de créditos sobre a aquisição de bens e serviços de pessoas físicas.

O interessado afirmou que os produtores rurais seriam pessoas jurídicas.

Tal argumento não merece acolhida.

O art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é claro ao vetar o creditamento a partir das aquisições de pessoas físicas.

Portanto, como os produtores rurais (pessoas físicas) não são contribuintes do PIS e da Cofins, suas vendas não produzem direito ao creditamento pelos adquirentes. No TIF, a autoridade fiscal explanou detalhadamente que os produtores rurais têm CNPJ por exigência legal, mas que a inscrição em tal cadastro não o descaracteriza como pessoas físicas. A IN RFB nº 748/2007 estabeleceu no § 6º, inc. XV, art. 11 que são obrigados a se inscrever no CNPJ os produtores rurais, quando exigido pelas unidades da federação. Nos sistemas da RFB, os produtores rurais indicados pelo interessado estão registrados com o código 412-0, “Produtores Rurais – Pessoas Físicas”.

O interessado discorreu sobre a inconstitucionalidade de tal vedação, mas como já mencionado neste voto, as autoridades administrativas não têm competência para se manifestar sobre a validade das normas vigentes.

Portanto, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

39. Sem reparos a decisão da DRJ, que acompanho.

#### - AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO

40. Assim se manifestou a DRJ :

A autoridade fiscal glosou os créditos decorrentes das aquisições de defensivos agropecuários, NCM 38.08, pois estão sujeitos à alíquota zero das contribuições, em virtude do inc. II, art. 1º, Lei nº 10.925/2004:

*Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:*

*(...)*

*II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;*

*(...)*

O inc. II, § 2º, art. 3º, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determina que não se pode apurar créditos de PIS e de Cofins sobre as aquisições de bens ou serviços tributados à alíquota zero.

O interessado alegou mais uma vez a inconstitucionalidade da norma, sobre a qual as autoridades administrativas não têm competência para se manifestar.

Correta, portanto, a glosa de créditos decorrentes da aquisição de defensivos agropecuários.

41. Sem reparos a decisão da DRJ, que acompanho.

**- BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO :**

**- COMISSÕES E CORRETAGENS SOBRE VENDAS**

42. Assim se manifestou a DRJ :

A fiscalização anexou quadro com despesas com comissões de agentes da venda de produtos e informou que não seriam considerados insumos, por serem posteriores à produção do bem.

Acrescentou que não teriam sido apresentadas as notas fiscais relativas a tais despesas. Como mencionado no item 18 do Parecer Cosit, já transcrito, a própria decisão do STJ, ao analisar o conceito de insumo para uma indústria de alimentos, estabeleceu que as comissões e as comissões de vendas a representantes não seriam enquadradas como insumos.

(..)

Assim, as comissões pagas a empresas jurídicas não são imprescindíveis ao processo produtivo, pois são despesas comerciais ou administrativas que não se inserem na produção dos bens, são posteriores à sua produção.

Correta, portanto, a glosa efetuada pela fiscalização.

Neste ponto da manifestação de inconformidade, o interessado se insurgiu contra a informação do Fisco de que não teria comprovado as despesas com comissões e alegou que o ônus probatório seria da fiscalização.

43. Com relação ao crédito em despesas pagas referentes a comissões e corretagens, tenho que não se enquadram entre aquelas essenciais e relevantes no caso da recorrente, pois tais despesas estão definidas em contratos acordados entre a recorrente e empresas intermediárias contratadas, portanto, tais despesas são caracterizadas como uma discricionariedade das partes, que podem dispensá-la ou não.

44. Quanto á alegação da recorrente quanto o ônus ser da autoridade fiscal, não lhe assiste razão pois, conforme determina o artigo 333 do Código de Processo Civil, é do autor o ônus da prova do seu direito, e como trata-se de Pedido de Ressarcimento intentando pela recorrente, é dela a obrigação de comprovar seu direito.

45. Portanto sem reparos a decisão da DRJ, que acompanho.

- FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

46. Assim se manifestou a DRJ :

A autoridade fiscal glosou créditos referentes a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa, identificados como “transferências entre estabelecimentos”.

O interessado argumentou que a previsão do inc. IX, art. 3º, Lei nº 10.833/2003, abrangeria desde a produção até o consumidor final, incluindo o frete dos produtos entre silos e seus estabelecimentos.

O art. 3º das Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê a possibilidade de se apurar créditos decorrentes de dois tipos de frete.

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

Está claro que o frete entre silos e estabelecimentos não se enquadra no inc. IX, pois ele trata de venda a uma terceira pessoa, um comprador, e não para o próprio contribuinte.

A situação tampouco se enquadraria no conceito de insumo. Correta, assim, a glosa efetuada pela fiscalização.

47. Aqui, neste particular, destoo tanto da autoridade fiscal quanto da I. Relatora da DRJ.

48. Conforme se extrai do Termo de Informação Fiscal :

100. Dentre os valores registrados pela contribuinte em seus DACON como “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” - linhas 07, Fichas 06A e 16A – verificamos a existência de importâncias que se referem a **fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.**

101. Os fretes em questão foram classificados como **transferências** de produtos pela própria interessada em seus demonstrativos de créditos - apresentados em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, em 27/06/2013 - e estão relacionados no quadro a seguir:

**Quadro XIII**

<b>DEMONSTRATIVO TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA</b>							
<b>Mês</b>	<b>Data</b>	<b>Doc</b>	<b>CNPJ terceiros</b>	<b>Razão Social terceiros</b>	<b>CNPJ_Filial</b>	<b>Descrição Compl.</b>	<b>Total</b>
042010	23/04/2010	000108524	79086468000109	Transportadora Sotran Ltda	79038097002478	IMPORT. FRETES - SEMENTES - S/ TRANSFERENCIAS	288,00
042010	22/04/2010	000108267	79086468000109	Transportadora Sotran Ltda	79038097002478	IMPORT. FRETES - SEMENTES - S/ TRANSFERENCIAS	234,78
<b>042010 Total</b>							<b>522,78</b>
062010	25/06/2010	000503968	79086468000109	Transportadora Sotran Ltda	79038097002397	IMPORT. FRETES - GRAOS - S/ TRANSFERENCIAS	566,80
<b>062010 Total</b>							<b>566,80</b>

102. Cópias dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, nos quais está caracterizada a ocorrência de meras transferências de produtos entre estabelecimentos filiais da empresa, foram apresentados em resposta às intimações da RFB. 105. No caso em análise (fretes sobre vendas), temos que o texto legal prevê expressamente a possibilidade de creditamento de valores relativos a **fretes associados a operações de venda**, ou seja, utilizados nas operações de transporte de produtos/mercadorias destinadas ao adquirente. 108. Assim, procedemos à exclusão nas fichas de apuração dos DACON (linhas 07, Fichas 06A e 16A) dos valores pleiteados indevidamente pela contribuinte, relativos a fretes sobre transferências de produtos acabados realizados entre estabelecimentos filiais da própria empresa.

49. Já a recorrente afirma :

Pois bem, não há o que se falar em mero deslocamento de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Em razão das atividades que desenvolve (vide termo de informação fiscal), a Recorrente arca com elevados custos com a aquisição de serviços de transportes tanto nas suas operações de venda, quanto em operação de transferências de grãos entre os seus estabelecimentos próprios, por questões de logística e capacidade de armazenamento.

Os grãos transportados passarão por um processo de beneficiamento e padronização, quando da transferência para unidades armazenadoras, não estando aptas à venda quando de seu recebimento em unidades de transbordo, mas somente após esse beneficiamento.

Da mesma forma, ocorrem operações de transferências de insumos (adubos, fertilizantes, defensivos, sementes), os quais não passam por qualquer processo nos estabelecimentos destinatários, atendendo apenas às demandas comerciais de tais produtos.

O transporte questionado pela administração tributária é uma etapa da produção de mercadoria que será destinada à revenda.

50. Entendo que as despesas com fretes relativos a transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente, diante de suas atividades, se caracterizam como integrantes da “operação de venda”, como citada no Inciso IX do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que se mostra complexa e integrada por várias etapas até a entrega definitiva ao destinatário adquirente.

51. Neste diapasão, entendo que tais despesas geram créditos da não cumulatividade, com fulcro no Inciso IX do artigo 3º das Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003 e, portanto, REVERTO A GLOSA EFETIVADA.

- CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

52. Assim se manifestou a DRJ :

O interessado teria se creditado, no prazo de quatro anos, do valor mensal das alíquotas das contribuições aplicadas sobre 1/48 do valor de aquisição de máquinas, equipamentos e bens do Ativo Imobilizado (método de apropriação informado no Dacon), de acordo com o § 14, art. 3º, Lei nº 10.833/2003.

No entanto, não teria apresentado os documentos comprobatórios sobre as aquisições dos mesmos.

O contribuinte repetiu a argumentação de que o ônus comprobatório seria da fiscalização, já combatida neste voto, e juntou notas fiscais.

A possibilidade de se descontar créditos relacionados à depreciação e amortização mensal de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, além de edificações e benfeitorias em imóveis próprios, utilizados nas atividades da empresa, consta no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

(...)

Tal disposição foi estendida ao PIS, através do art. 15.

(...)

A Solução de Consulta Cosit nº 270/2017 esclareceu que para a modalidade de creditamento a partir dos encargos de depreciação/aquisição, não é necessário que o ativo seja utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda ou na prestação de serviços, mas que contribua com sua consecção:

Conclusão

b) na modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativa a bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (inciso VI do caput do art. 32 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) não se exige que o ativo seja aplicado diretamente “na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”, mas apenas que o ativo seja utilizado nessas atividades de maneira a contribuir para sua consecção, excluindo-se dessa modalidade de creditamento os ativos utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica (como administrativa, financeira, contábil, jurídica, limpeza, segurança, etc).

(...)

É importante ressaltar que é vedada a apuração dos créditos quando da aquisição de bens usados.

Assim, em que pese a argumentação do interessado referente à glosa de itens como software, roteadores, equipamentos de informática, a Solução de Consulta Cosit nº 270/2017 deixa claro que os ativos devem contribuir para a produção de bens, o que não é o caso dos ativos utilizados em atividades administrativas, financeiras, contábeis, como são os equipamentos de informática para uma empresa que comercializa soja.

Portanto, correta a glosa de bens não utilizados na produção.

Por outro lado, o interessado apresentou notas fiscais de máquinas e equipamentos utilizados na produção de soja.

De acordo com as notas fiscais juntadas, elaboramos o quadro a seguir:

Documento	Descrição	NCM	Data emissão	Data saída/entrada	Valor total	Parcela 1/48	PIS - 48 avos - alíquota 1,65%		
							jan/10	fev/10	mar/10
							Perc. Rateio Merc. Interno ñ Tributado *		
							59,17%	38,42%	27,18%
1756	Transportadoras mecânicas	84283300, 84283200	01/04/2008	01/04/2008	389.903,00	8.122,98	79,31	51,49	36,43
1950	Secador de grãos	84193100	08/08/2007	08/07/2007	240.000,00	5.000,00	48,82	31,70	22,42
1757	Transportadoras mecânicas, silo metal	84283200, 84283990, 84798940	01/04/2008	01/04/2008	226.663,00	4.722,15	46,10	29,94	21,18
24018	Caminhão VW 24.250 0 km	87042210	04/09/2008	-	195.000,00	4.062,50	39,66	25,75	18,22
6017	Silo metálico	84798940	26/08/2008	26/08/2008	185.011,60	3.854,41	37,63	24,43	17,29
6019	Secador agrícola	84193100	26/08/2008	26/08/2008	165.312,90	3.444,02	33,62	21,83	15,45
1755	Transportadoras mecânicas	84283300	01/04/2008	01/04/2008	143.434,00	2.988,21	29,17	18,94	13,40
5614	Máquina limpeza	-	21/05/2008	21/05/2008	120.000,00	2.500,00	24,41	15,85	11,21
4158	Secador agrícola	84193100	03/06/2008	-	117.672,54	2.451,51	23,93	15,54	10,99

208959	Semeadora adubadora	84323010	15/07/2008	15/07/2008	103.000,00	2.145,83	20,95	13,60	9,62
<b>Total</b>						39.291,61	383,61	249,08	176,21
<b>Total trimestre</b>							<b>808,90</b>		

\* Percentual de rateio aplicado conforme Quadro VII

Portanto, no trimestre em tela, é admissível o crédito de R\$ 808,90, referente aos encargos de aquisição/depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Ressaltamos que foi admitido o creditamento referente apenas às notas fiscais juntadas, pois como já mencionado, o ônus probatório cabe ao interessado.

As notas fiscais de fls. 2703 e 2708 estão ilegíveis e não foram consideradas nestes cálculos.

53. Sem reparos a decisão da DRJ, que acompanho.

## Conclusão

54. Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes a despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente, denominados pela autoridade fiscal e pela DRJ como despesas de vendas.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini

Fl. 24 do Acórdão n.º 3301-010.433 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10930.900109/2014-13