


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

**PROCESSO** 10950.721114/2019-20

**ACÓRDÃO** 3301-014.691 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

**SESSÃO DE** 12 de novembro de 2025

**RECURSO** VOLUNTÁRIO

**RECORRENTE** COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA

**INTERESSADO** 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. COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. AQUISIÇÕES PARA REVENDA E INSUMOS DE ASSOCIADOS.

Vedado o crédito quando o fornecedor é associado, à luz da disciplina específica aplicável às cooperativas e do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Manutenção das glosas.

EMPRESA BAIXADA POR INEXISTÊNCIA DE FATO.

Notas presumidamente inidôneas. Ônus probatório do contribuinte não satisfeito. Manutenção das glosas.

CENTROS DE CUSTO GENÉRICOS/ADMINISTRATIVOS.

Ausência de prova de vínculo direto com o processo produtivo. Manutenção das glosas.

COMBUSTÍVEIS PARA TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO EM FROTA PRÓPRIA.

Não se reconhece o direito ao crédito, por se tratar de despesa posterior ao processo produtivo e não caracterizada como insumo, nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018. Manutenção das glosas, vencida conselheira que admitia o crédito em maior extensão.

SERVIÇOS TOMADOS COMO INSUMOS PRESTADOS POR ASSOCIADOS (INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA).

Ausência de demonstração apta a afastar a vedação específica para operações com associados. Manutenção das glosas.

ARMAZENAGEM. SERVIÇOS CONEXOS (RECEPÇÃO, LIMPEZA, SECAGEM E EXPEDIÇÃO).

Serviços indissociáveis à preservação e qualidade da mercadoria armazenada. Essencialidade reconhecida à luz do REsp nº 1.221.170/PR. Reversão das glosas.

**FRETE. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA.**

Admite-se o crédito exclusivamente nas aquisições de bens sujeitos à alíquota zero e ao crédito presumido, desde que atendidos os requisitos legais e comprovada a tributação do serviço de transporte.

Mantém-se a vedação ao creditamento do frete vinculado a bens submetidos à tributação monofásica, concentrada e substituição tributária, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e da orientação firmada no Tema 1.093 do STJ.

**FRETE. AQUISIÇÃO DE ITENS NÃO DESTINADOS À REVENDA NEM UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.**

Admite-se o crédito exclusivamente quanto a filme para embalagem de transporte, lona, palete de madeira e pneus, por sua relevância ao acondicionamento e movimentação de produtos acabados. Mantida a glosa quanto aos demais itens sem comprovação de essencialidade.

**FRETE. REMESSAS PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO.**

Tratando-se de etapa necessária e integradora da operação de exportação, admite-se o crédito com fundamento no art. 3º, IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, desde que comprovado o vínculo com a venda ao exterior.

**ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. ATIVOS IMOBILIZADOS AFETOS AO FLUXO AGROINDUSTRIAL.**

Reconhecida a essencialidade de equipamentos diretamente vinculados às etapas de recebimento, movimentação, secagem e armazenagem de grãos. Reversão das glosas quanto aos bens integrados ao processo operacional.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de diligência, vencida a Conselheira Rachel Freixo Chaves. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reconhecer os créditos sobre frete na aquisição de bens para revenda sujeitos à alíquota zero e crédito presumido, frete na aquisição de filme para embalagem de transporte, lona, palete de madeira e pneus, frete para formação de lote de exportação (o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé votou pelas conclusões), serviços de Recepção, Limpeza, Secagem e Expedição na armazenagem de produtos agrícolas utilizados como insumos, encargos

de depreciação vinculados ao departamento administração de frota e nos centros de custos operacionais da Recorrente: (i) tombador basculante/hidráulico; (ii) tombador/moega; (iii) rosca varredora; (iv) secador de cereais; (v) passarelas metálicas com transportadores internos; e (vi) balança rodoviária, vencida a Conselheira Keli Campos de Lima que dava provimento em maior extensão para reconhecer o crédito sobre o combustível utilizado no transporte para os clientes. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-014.683, de 12 de novembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10950.721102/2019-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede(Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o PER/DCOMP apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

### **ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para a COFINS e para o PIS/Pasep aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo da empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

No regime não cumulativo da Contribuição para o(a) COFINS, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS. RELAÇÃO COM A OPERAÇÃO ANTERIOR.

Os créditos admissíveis para desconto dos valores devidos a título dessas contribuições não guardam, necessariamente, total relação com a incidência ocorrida na operação anterior, embora necessário que tenha havido a incidência.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Demonstrada a correta apuração da base de cálculo pelo Contribuinte, restabelece-se o creditamento sobre as diferenças dos valores das Notas Fiscais que foram glosadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FUNDAMENTO DA GLOSA NCM 90189090.

Demonstrado se tratar de itens não sujeitos a alíquota zero, pois produtos que não são acessórios de “neuroestimuladores para tremor essencial/Parkinson”, restabelece-se o creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FUNDAMENTO DA GLOSA NCM 23099000.

A suspensão das contribuições prevista no art. 54, II da Lei nº 12.350/2010 é para preparações classificadas na NCM 2309.09 destinadas a alimentação de suínos e aves. Restabelece-se o creditamento das aquisições de preparações não destinadas a alimentação de suínos e aves.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VIGÊNCIA DA LEI Nº 12.973/2014.

Demonstrada a procedência do argumento do Contribuinte para partes dos valores glosados (“NCM’s que não estavam sujeitos a tributação concentrada/monofásica antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014”), restabelece-se o creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE PESSOA JURÍDICA INEXISTENTES DE FATO. GLOSA.

Glosam-se os créditos calculados sobre as aquisições de pessoa jurídica cuja inexistência de fato foi comprovada/declarada em processo administrativo fiscal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CRÉDITO PRESUMIDO ART.8º DA LEI Nº 10.925/04.

Os produtos e fornecedores informados nas notas fiscais glosadas sob este fundamento dizem sobre a produção de insumos industrializados por empresas que não exercem atividade agropecuária. Situação não compatível com os requisitos que constam na legislação citada para fundamentar a glosa, cabendose restabelecer o creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SORO DE LEITE EM PÓ.

A aquisição de Soro de Leite em Pó gera direito ao crédito básico. A alíquota zero prevista no art.1º, XIII da Lei nº 10.925/2004 diz respeito ao Soro de Leite Fluído. A produção de Soro de Leite em Pó não é atividade agropecuária para ser incluída na previsão do art. 491 e 504 da IN nº 1911/19 (geradora apenas de crédito presumido).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.

As despesas de armazenagem e frete na venda só dão direito a crédito da contribuição nas operações de venda, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CREDITAMENTO SOBRE FRETES DE COMPRAS.

O creditamento sobre os valores dos fretes de compra somente pode ocorrer, observados demais requisitos, se o bem e insumos adquiridos forem passíveis de creditamento. A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado. O ônus de demonstrar a liquidez e certeza do valor do crédito é do Contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO.

Os gastos com transporte para a formação de lote de exportação não se enquadram no conceito de frete na operação de venda, por não corresponder a transporte nas operações de vendas de produtos diretamente ao adquirente. A mera movimentação de mercadoria que antecede a efetiva formação do lote de exportação não autoriza a tomada de crédito. Também não podem ser considerado insumo, pois são suportados em momento posterior ao processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO NÃO RELACIONADOS A ATIVIDADE PRODUTIVA.

A Lei autoriza a tomada de crédito sobre os encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo intangível utilizados na produção de bens destinados a venda (ou prestação de serviços). Não geram direito ao creditamento os encargos de depreciação relativos aos bens utilizados nas áreas administrativas, jurídicas, contábil, etc.

Direito Creditório. Ônus da Prova.

É do Contribuinte o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido apresentado em PERDCOMP's.

Inconformada a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando em síntese:

**Aquisição de Bens para Revenda**

- a) Aquisições de bens para revenda com pessoa jurídica associada
- b) Aquisições de bens com tributação monofásica ou concentrada

**Aquisição de Bens Utilizados como Insumos**

- a) Aquisições de bens utilizados como insumo de pessoa jurídica associada da Recorrente
- b) Empresa baixada por inexistência de fato
- c) Centro de custo. Insumos não vinculados ao processo de industrialização
- d) Combustível utilizado para transportar produto acabado

**Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos**

**Armazenagem de Mercadorias**

**Outros serviços: recepção, limpeza, secagem e expedição**

**Frete na Operação de Compra e Venda**

- a) Frete na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, tributação monofásica, substituição tributária, crédito presumido e tributação concentrada
- b) Frete na aquisição que não consta como item para revenda e também não é utilizado no processo produtivo
- c) Frete na transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa para formação de lote de exportação

**Créditos Básicos sobre Encargos de Depreciação**

- a) Departamento de Administração de Frotas; demais centros de custo operacionais e conta analítica

É o relatório.

**VOTO**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando que acompanhei pelas conclusões a decisão consagrada no colegiado, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao conhecimento e ao mérito, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

**DO CONHECIMENTO**

O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.

Todos os temas trazidos pela corrente em sede de recurso voluntário também enfrentamento na Manifestação de Inconformidade não deve se falar em preclusão.

**CONTEXTUALIZAÇÃO PROCESSUAL. DO CONCEITO DE INSUMO À LUZ DO RESP 1.221.170/PR**

Inicialmente, cumpre consignar que, conforme acostado no Despacho Decisório (fls. 702-761), o processo está vinculado a Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, destinado a apreciar Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento de créditos básicos, presumidos e de importação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, vinculados a receitas não tributadas no mercado interno e à exportação, relativos aos anos-calendário de 2014 e 2015.

Em decorrência dessa vinculação, diversos processos tramitam nesta Corte. Por razões de segurança jurídica e coerência decisória, serão adotadas, ao longo deste julgamento, razões de decidir extraídas de decisões que tratam de identidade de partes e de rubricas, sempre que possível, observada a necessária aplicação casuística.

Ademais, tal como ocorrido na instância a quo, o exame da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade, impõe análise jurídica detida do conceito de insumo, à luz da legislação de regência e da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça. Registre-se que tal consolidação jurisprudencial se aperfeiçoou após a prolação da decisão de primeiro grau ora recorrida.

Pois bem. Após décadas de debates doutrinários e oscilação jurisprudencial, a controvérsia interpretativa foi pacificada no julgamento do Recurso Especial nº

1.221.170/PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema 779). Nesse precedente, fixou-se que a possibilidade de creditamento das contribuições deve ser aferida segundo os critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço aplicado no processo produtivo ou na prestação de serviços, in verbis:

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.

(STJ - REsp: 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/04/2018 RT vol . 993 p. 467)

Conforme assentado no voto condutor, para efeito de creditamento no regime da não cumulatividade, considera-se insumo:

(i) segundo o critério da essencialidade, o bem ou serviço cuja ausência impeça a realização da atividade-fim da empresa;

(ii) segundo o critério da relevância, o item que, embora não estrutural, seja necessário à adequada consecução do processo, por força de exigência legal, regulatória ou tecnológica, cuja ausência comprometa a qualidade, a licitude ou a utilidade econômica ou jurídica do resultado final.

A técnica utilizada pelo Tribunal foi denominada “teste de subtração”, mediante o qual parte-se de uma descrição objetiva da cadeia produtiva e, em seguida, simula-se, em juízo hipotético, a retirada do bem ou serviço em análise. Se, sem ele, o processo não puder ser concluído ou o resultado final mostrar-se destituído de utilidade econômica ou jurídica, então conclui-se pela essencialidade ou relevância do item, qualificando-o, assim, como insumo. A aferição, por conseguinte, é casuística, dependente das peculiaridades tecnológicas, econômicas e regulatórias de cada atividade econômica.

Abaixo, sintetizam-se os elementos centrais da metodologia fixada pelo STJ, segundo o voto paradigma do REsp 1.221.170/PR:

**Tabela 01: Critérios fixados pelo STJ**

| CRITÉRIO JURÍDICO-INTERPRETATIVO          | DESCRIÇÃO TÉCNICA-OPERACIONAL                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>A) ESSENCIALIDADE</b>                  | O item é estrutural à atividade econômica, sendo sua ausência impeditiva da produção ou do serviço.                                                                                                                         |
| <b>B) RELEVÂNCIA</b>                      | O item não é incorporado fisicamente ao produto, mas é necessário por exigência normativa ou singularidade tecnológica.                                                                                                     |
| <b>C) TESTE DE SUBTRAÇÃO</b>              | Supressão hipotética do item na cadeia produtiva. Se a produção se inviabiliza ou o produto perde validade jurídica ou utilidade econômica, o item deve ser considerado insumo.                                             |
| <b>D) LIMITE LEGAL (VEDAÇÃO EXPRESSA)</b> | Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será indevido se houver vedação expressa nas Leis de regência (arts. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei nº 10.865/2004). |

Fonte: Elaborado pela Relatora.

Esses critérios, portanto, não admitem aplicação generalista ou presumida, devendo a aferição da natureza de insumo ocorrer caso a caso, à luz das provas técnicas e documentais produzidas pelo contribuinte, que demonstrem a função do bem ou serviço na operação empresarial, sua indispensabilidade e a inexistência de proibição legal ao creditamento.

A interpretação do REsp 1.221.170/PR pela Administração Tributária foi consolidada por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a qual reafirma a obrigatoriedade de observância do precedente judicial pelo Fisco federal, inclusive por seus órgãos consultivos e contenciosos, como a Receita Federal do Brasil e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Consoante expressamente consignado na Nota SEI nº 63/2018, o ônus da prova incumbe exclusivamente ao sujeito passivo, que deverá demonstrar, mediante documentação idônea e tecnicamente lastreada, a indispensabilidade do bem ou serviço para a consecução de sua atividade econômica. Rejeita-se, por conseguinte, o creditamento com base em alegações genéricas ou práticas reiteradas de aquisição, sem o suporte de elementos materiais concretos, como laudos, pareceres técnicos, relatórios operacionais, ordens de produção e exigências normativas.

Nesse sentido, a correta aplicação do entendimento consolidado pelo STJ requer a observância de uma metodologia analítica estruturada, que contemple os seguintes cinco critérios sucessivos:

**Tabela 02: Metodologia analítica de observância obrigatória pelo julgador**

| ETAPA METODOLÓGICA                                                               | DESCRIÇÃO TÉCNICA                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>A) MAPEAMENTO DAS ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO</b> | Identificação minuciosa e sequencial das fases que compõem o ciclo operacional da atividade empresarial, com especificação dos insumos materiais e imateriais empregados em cada uma delas. Deve ser documentada por fluxogramas, relatórios de produção ou ordens de serviço internas.                     |
| <b>B) APLICAÇÃO DO "TESTE DE SUBTRAÇÃO"</b>                                      | Realização de juízo hipotético em que se simula a retirada do bem ou serviço da etapa onde é utilizado. Caso sua ausência inviabilize a execução da atividade-fim ou comprometa substancialmente a qualidade, conformidade legal ou valor econômico do <u>produto final</u> , infere-se sua essencialidade. |
| <b>C) VERIFICAÇÃO DE IMPOSIÇÃO NORMATIVA ESPECÍFICA</b>                          | Análise da existência de norma legal, regulamentar ou setorial que imponha, como condição de exercício da atividade econômica, a utilização do bem ou serviço (ex.: normas da ANVISA, MAPA, IBAMA, Normas Regulamentadoras do MTE, Instruções Normativas fiscais, sanitárias, ambientais etc.).             |
| <b>D) COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL E TÉCNICA DA FUNÇÃO ESSENCIAL OU RELEVANTE</b>      | Demonstração, por meio de documentos objetivos (laudos periciais, relatórios técnicos, fichas de EPI, notas explicativas, ordens de produção, pareceres de engenharia, auditorias <u>internas, etc.</u> ), de que o item exerce papel indispensável ao desempenho da operação produtiva ou de serviço.      |
| <b>E) ANÁLISE DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA AO CREDITAMENTO</b>      | Confronto do item com os incisos e parágrafos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para verificar se recai sobre ele alguma hipótese expressa de vedação ao crédito.                                                                                                                        |

Fonte: Elaborado pela Relatora.

Conforme se observa, o conceito de insumo no regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins resulta da aplicação coordenada entre a jurisprudência vinculante do STJ e a orientação técnica da PGFN, observando-se, sempre, a realidade concreta da atividade econômica do contribuinte e a robustez do conjunto probatório apresentado.

Assim sendo referido critério metodológico será doravante utilizado na análise individualizada das glosas realizadas pela fiscalização (despacho decisório) e

impugnadas em sede de recurso voluntário, em estrita observância à legalidade, à jurisprudência superior e aos princípios da razoabilidade fiscal e da segurança jurídica.

## MÉRITO

### Aquisição de Bens para Revenda

#### Aquisições de bens para revenda com pessoa jurídica associada

A fiscalização constatou revendas adquiridas de pessoas jurídicas associadas da cooperativa e aplicou, como fundamento, a vedação expressa de creditamento para cooperativas quanto a bens para revenda adquiridos de associados prevista no art. 23, I, da IN SRF 635/2006, reproduzido no voto da DRJ.

A DRJ manteve a glosa com base na mesma regra, qual seja, no regime não cumulativo, cooperativas podem apropriar créditos de revenda apenas de aquisições de não associados, estando vedados créditos sobre bens provenientes de associados.

Em sua defesa alega a Recorrente que as compras de associados foram efetivamente tributadas por PIS/Cofins e que suportou o ônus dessas contribuições; por isso, invoca a técnica da não cumulatividade (inclusive com fundamento constitucional) para reconhecer o crédito nas revendas, apesar de o fornecedor ser associado.

Quanto ao tema da incidência das contribuições sobre atos cooperativos (art. 79 da Lei nº 5.764/1971), alinhando-se ao entendimento da fiscalização e da DRJ, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1.164.716 (Tema repetitivo nº 363), fixou a tese da não incidência do PIS e da Cofins sobre os atos cooperativos típicos.

O CARF possui precedentes com a aplicação da tese, dais quais cito a ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008 COOPERATIVA DE CRÉDITO. ATO COOPERATIVO E NÃO COOPERATIVO. TRATAMENTO. PRECEDENTES VINCULANTES DO STF E STJ. O STF, no julgamento do RE nº 599.362/RJ, sob a sistemática da repercussão geral, consignou que é devida a incidência de PIS/PASEP sobre os negócios jurídicos praticados pela cooperativa com terceiros tomadores de serviço. Por sua vez, o STJ, nos REsp nº 1.164.761/MG e 1.141.667/RS, fixou que "não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas." Assim, apenas os atos cooperativos praticados entre a cooperativa e os seus cooperados não se subsomem à incidência de PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. PIS E COFINS NÃO CUMULAT1VA. SÚMULA CARF Nº 125. No ressarcimento das contribuições não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei nº. 12.058/2009 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

FONTE: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 3302-011.333. Sessão de 26 de julho de 2021. 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Nesse sentido, por se obrigatória a vinculação desse colegiado por força do art. 99 do RICARF, e aplicando-se ao caso o precedente citado, aplica-se o mandamento do art. 3º, §2º, inc. II, da Lei nº 10.637/2002, que impede a possibilidade de dedução de créditos na “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”.

Esse também foi o entendimento do Colegiado da 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, por unanimidade, no acórdão nº 3202-001.970 (Processo nº 10950.720521/2020-53), da mesma recorrente:

**i.1.2- Aquisição para revenda de bens de pessoas jurídicas associadas**

Alega a Recorrente que as aquisições de bens para a revenda realizadas de associadas foram tributadas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS e, portanto, em razão do princípio da não cumulatividade, teria direito ao creditamento.

Entretanto, ratificando a fiscalização e o julgador de piso, também entendo que ela não tem razão.

Pois as sociedades cooperativas de produção agropecuária sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a bens para revenda, adquiridos de não associados nos termos do art. 298 da Instrução Normativa nº 1911/2011.

Aqui também se mantém as glosas pelo mesmo motivo “Associado da COAMO// Produto (NCM-23099000 – Cód Agrupado) Sujeito à Suspensão da Contribuição”, conforme consta no tópico “Das Aquisições para Revenda de Bens de Pessoas Jurídicas Associadas da Contribuinte.”

Aqui não há reforma a fazer.

Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). (2024, 21 de agosto). *Acórdão nº 3202-001.970* (Processo nº 10950.720521/2020-53, 3ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária) [Decisão administrativa em recurso voluntário; Recorrente: Coamo Agroindustrial Cooperativa; Recorrida: Fazenda Nacional; Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep; período de apuração 01/01/2016–31/03/2016].

Mantenho a glosa.

**Aquisições de bens para revenda com tributação monofásica ou concentrada**

No tocante às aquisições de bens submetidos à tributação monofásica ou concentrada, a glosa decorre da vedação legal ao creditamento na etapa de

revenda quando a cadeia econômica se encontra submetida à incidência concentrada, à alíquota zero ou à suspensão, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. A Fiscalização partiu do enquadramento fiscal dos itens por NCM e concluiu que, estando as entradas alcançadas por tais regimes, inexistia direito a crédito na etapa subsequente de revenda. Ademais, para o período fiscalizado, reputou plenamente aplicáveis as desonerações, razão pela qual desconsiderou integralmente os créditos vinculados a essas aquisições.

A DRJ, ao decidir, manteve a tese-regra de inexistência de crédito na revenda de bens submetidos à tributação monofásica ou concentrada, bem como nas hipóteses de alíquota zero e de suspensão, reafirmando a leitura do art. 3º, § 2º, II, das Leis de regência.

Promoveu, entretanto, ajustes pontuais quando verificado erro de enquadramento fiscal do produto, quando a desoneração tinha alcance mais restrito do que o considerado pela Fiscalização ou quando identificada indevida aplicação retroativa de alterações legislativas. Nesses recortes específicos, reconheceu créditos, por exemplo, quando a alíquota zero dependia de destinação médico-hospitalar não presente nas operações; quando a suspensão do art. 54, II, da Lei 12.350/2010 se restringia a preparações para aves e suínos, não alcançando produtos destinados a bovinos; ou quando alterações normativas não podiam ser aplicadas antes de 14/05/2014.

Em todas tais hipóteses, a DRJ enfatizou o ônus probatório do contribuinte para demonstrar, por notas fiscais e memórias de cálculo, a efetiva incidência e a inexistência de regime concentrado no período específico.

Em sua linha de defesa a Rcorrente apoia-se na materialidade da não cumulatividade, sustentando que, havendo incidência de PIS/Cofins em etapa anterior e suportando o respectivo ônus, o crédito deveria ser reconhecido na revenda. Alega, ainda, indevidos enquadramentos em monofasia, alíquota zero ou suspensão, indicando NCMs e exemplos de notas fiscais para demonstrar que as desonerações teriam espectro de aplicação mais estreito do que o assumido pela Fiscalização, e requer a observância estrita da vigência temporal das normas para afastar qualquer retroatividade.

Sobre o tema a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos – tema 1093, consolidou a interpretação de que, no regime monofásico, é vedada a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à incidência concentrada, e que o art. 17 da Lei 11.033/2004 não afasta tal vedação por tratar apenas da manutenção de créditos validamente constituídos em hipóteses plurifásicas ou de vendas incentivadas, não autorizando a criação de créditos onde a lei a veda.

Tema Repetitivo 1093 – STJ:

1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n.

1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

Portanto, mantenho as glosas pelos mesmos fundamentos adotados na decisão a quo.

### **Aquisição de Bens Utilizados como Insumos**

#### **Aquisições de bens utilizados como insumo de pessoa jurídica associada da Recorrente**

A Fiscalização identificou compras de insumos realizadas junto a pessoas jurídicas associadas da cooperativa e glosou integralmente os créditos de PIS/Cofins não cumulativos dessas aquisições. Concluiu, que somente são passíveis de crédito os insumos adquiridos de fornecedores não associados, como os documentos fiscais apontavam fornecedores integrantes do quadro associativo, reputou-se indevido o crédito lançado.

A DRJ manteve a glosa, adotando a leitura estrita da vedação normativa dirigida às cooperativas quanto ao creditamento sobre bens e serviços adquiridos de associados. Assentou que a legislação ordinária autoriza créditos sobre insumos utilizados na produção, mas que, no caso de cooperativas, existe regra específica que excepciona as compras feitas de associados.

Esse também foi o entendimento do Colegiado da 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, por unanimidade, no acórdão nº 3202-001.970 (Processo nº 10950.720521/2020-53), da mesma recorrente, que adoto as mesmas razões de decidir:

**i.2- Aquisição de BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

**i.2.1- Aquisição de bens utilizados como insumos de pessoas jurídicas associadas**

Alega a Recorrente que as aquisições de bens utilizados como insumos de pessoas jurídicas associadas foram tributadas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS e, portanto, em razão do princípio da não cumulatividade, teria direito ao creditamento.

Entretanto, ratificando a fiscalização e o julgador de piso, também entendo que ela não tem razão conforme as razões expostas no item i.1.2.

Pois as sociedades cooperativas de produção agropecuária sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a insumos adquiridos de não associados.

Aqui, igualmente, não há reforma a fazer.

Mantenho as glosas

**Empresa baixada por inexistência de fato**

A Fiscalização desconsiderou os créditos de PIS/Cofins relativos a insumos adquiridos do CNPJ 13.747.263/0001-00, ao verificar que a pessoa jurídica foi constituída e baixada no mesmo dia (30/05/2011), de forma automática, conforme “Certidão de Baixa de Inscrição no CNPJ”. Diante desse quadro, entendeu aplicável a presunção de inidoneidade dos documentos fiscais emitidos por empresa tida como inexistente de fato, o que afasta, por si, a presunção de veracidade das operações e impõe ao contribuinte o ônus de demonstrar, de modo robusto, a efetiva entrada dos bens.

A DRJ manteve a glosa por reconhecer que a baixa por inexistência de fato contamina a idoneidade das notas fiscais, deslocando ao contribuinte o encargo de provar a materialidade com documentação convergente e contemporânea aos fatos geradores, tais como: contratos e pedidos, comprovantes de pagamento lastreados (extratos bancários identificáveis), documentos de transporte (CT-e, canhotos de entrega, romaneios), registros de entrada em estoque e de produção, laudos de consumo e rastreabilidade físico-contábil. Concluiu que os elementos apresentados não superaram a presunção de inidoneidade.

Não assiste razão à recorrente.

A recorrente limitou-se a invocar sua boa-fé, a afirmar genericamente a entrega e o consumo dos insumos e a indicar as chaves XML das NF-e correspondentes. Tal

postura defensiva é insuficiente para comprovar a efetiva ocorrência das operações. A simples menção a chaves de NF-e, desacompanhada de provas externas de circulação da mercadoria, não demonstra a realidade do negócio jurídico

À míngua de prova idônea e suficiente da efetiva aquisição e entrada dos insumos, mantenho as glosas pelos mesmos fundamentos da decisão a quo.

### **Centro de custo. Insumos não vinculados ao processo de industrialização**

A Fiscalização identificou créditos apropriados com base em despesas e materiais lançados em centros de custo genéricos ou administrativos, sem comprovação de vínculo direto com as etapas do processo industrial. Apontou rateios pro rata e alocações por critérios meramente contábeis, sem evidências de essencialidade ou relevância operacional, nem lastro documental de consumo na produção.

A DRJ manteve a glosa por ausência de prova de aderência dos itens ao processo produtivo. Registrou que o ônus é do contribuinte para demonstrar, com documentação contemporânea e rastreável, a conexão dos gastos com a linha de produção (ordens de produção, fichas técnicas, mapas de consumo, requisições de almoxarifado, apontamentos de chão de fábrica). Assinalou que centros de custo administrativos, de apoio ou de uso amplo não geram crédito, salvo demonstração específica de indispensabilidade ao processo industrial, o que não se verificou. Reprovou rateios contábeis desacompanhados de critérios técnicos e evidências de efetivo consumo na fabricação.

A Recorrente alegou sucintamente que os insumos vinculados ao centro de custo, quais como: combustíveis e lubrificante, graxas para veículos leves e pesados, os utensílios de curta duração, os materiais para conservação de veículos leves e pesados, e ainda paleta de madeira, gasolina, álcool, diesel, são indispensáveis para a atividade da cooperativa, logo as depreciações desses bens dão sim direito ao creditamento, considerando sua relevância e essencialidade no processo produtivo daquela.

A peça recursal carece de dialeticidade e de adequado apontamento probatório por parte da Recorrente. Esse também foi o entendimento do Colegiado da 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, por unanimidade, no Acórdão nº 3202-001.970, proferido no Processo nº 10950.720521/2020-53, da mesma Recorrente, cujas razões de decidir adoto integralmente.

#### **i.3- Créditos dos centros de custos e os insumos**

Do Parecer se extrai que houve glosa de créditos sob a égide que os centros de custos e os insumos (centros de custos referentes as fazendas de reflorestamento, implantação e manejo, chapa de papelão, filme de polietileno, graxas para veículos leves e pesados, materiais para conservação de prédios e pátios) não estariam vinculados ao processo de industrialização da Cooperativa Recorrente.

Por sua vez, alega a Recorrente que tais dispêndios são essenciais para o seu processo produtivo.

O presente tópico trata-se de matéria de provas.

Entendo não haver insumo em tese, dada a ausência da comprovação da essencialidade e relevância de tais dispêndios, as glosas merecem manter-se híidas.

Mantenho as glosas.

### **Combustível utilizado para transportar produto acabado**

A Fiscalização desconsiderou os créditos de PIS/Cofins sobre combustíveis consumidos no transporte de produtos acabados por entender que se trata de despesa posterior ao ciclo produtivo.

Em relação à apuração de crédito oriundo da aquisição de combustível consumido no transporte de produtos acabados, ou seja, posteriormente à finalização da produção, do bem destinado à venda, utilizando frota própria de veículos, bem como aquele consumido em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, tais como na área administrativa, contábil, jurídica, etc., o aproveitamento de crédito com gastos na aquisição de combustível destinados a esses fins citados, é vedado, conforme dispõe o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018 (§ 23, d o despacho decisório).

A DRJ manteve a glosa, posto não serem considerados insumos na redação do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018.

Neste momento, e nesta análise casuística, não cabe como insumo, posto tratar-se fase posterior ao processo produtivo e quanto a analogia considero a literalidade da norma legal e adoto a razão de decidir da DRJ:

23. Em relação à apuração de crédito oriundo da aquisição de combustível consumido no transporte de produtos acabados, ou seja, posteriormente à finalização da produção, do bem destinado à venda, utilizando frota própria de veículos, bem como aquele consumido em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, tais como na área administrativa, contábil, jurídica, etc, o aproveitamento de crédito com gastos na aquisição de combustível destinados a esses fins citados, é vedado, conforme dispõe o Parecer Normativo COSIT/RFB 05, de 17/12/2018

Em relação aos "gastos com veículos", de itens como graxas e lubrificantes, não são considerados insumos na redação do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018, transcrito a seguir: (transcritos do citado Parecer os itens 56, 142, 143, 144)

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018:

"56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras."

Considerando-se que a literalidade da norma legal não deixa margem a interpretação.

Considerando-se que, para fazer "ius" ao creditamento seria necessário que o Contribuinte identificasse e comprovasse a utilização dos itens glosados no processo produtivo.

Considerando-se o que se expõe neste voto no título "Do ônus da prova" e a necessária demonstração da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Não há como decidir em sentido diverso daquele que constou no Parecer nº 79-2019.

Mantenho a glosa.

#### **Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos**

Destaca-se da manifestação da Fiscalização as razões da glosa:

*"28. Houve aproveitamento de crédito nas aquisições de serviços utilizados como insumo prestadas pelas empresas associadas, no entanto, a contribuinte só poderia descontar do valor das contribuições de Pis/Cofins não cumulativos incidentes sobre sua receita bruta, créditos provenientes de aquisições de serviço realizadas de pessoas jurídicas não associadas conforme dispõe o art. 23, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006, transcrito a seguir:*

*Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a: (...)*

*II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou A*

DRJ manteve a glosa pelas mesmas razões já expendidas nos autos e por não ser possível decidir em sentido diverso daquele consignado no Parecer nº 79/2019, que embasou tecnicamente a conclusão administrativa no ponto.

A Recorrente, por seu turno, afirma tratar-se de industrialização por encomenda e defende o direito ao crédito de PIS/Cofins sobre serviços prestados por terceiros associados (ato cooperado), por configurarem insumos essenciais ou relevantes. Para tanto, invoca o ADI RFB nº 15/2007, por analogia, e a Solução de Consulta COSIT nº 631/2017, segundo a qual o encomendante pode creditar-se nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Em reforço, menciona notas fiscais com CST 01 (operação tributável), alegando ter suportado o ônus das contribuições e, com base no princípio da não cumulatividade, requer a reforma do acórdão para reconhecer os créditos.

De fato, as operações enquadradas como “Serviços Utilizados como Insumos” dizem respeito à industrialização por encomenda (fl. 766 – arquivo não paginável juntado pela Fiscalização). Contudo, a Recorrente não logrou demonstrar que tais contratações se qualifiquem, efetivamente, como ato cooperado atípico apto a afastar a vedação específica aplicável às operações com associados à luz da jurisprudência do STJ quanto aos limites do creditamento, impondo-se a manutenção do entendimento restritivo adotado na origem.

Mantêm-se, pois, as glosas.

#### **Armazenagem de Mercadorias (Outros serviços: recepção, limpeza, secagem e expedição)**

Nesse tópico, a Fiscalização pugna pela manutenção das glosas ao argumento de que o art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 contempla, de forma expressa e taxativa, apenas duas hipóteses de creditamento: armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Consta, ainda, no Despacho Decisório (Parecer nº 79-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB – fls. 702/761), que a empresa foi intimada a apresentar e preencher planilha “com os valores pagos pela Armazenagem e Outros Serviços (Recepção, Limpeza, Secagem, Expedição etc.) e apresentar cópias de notas fiscais, apenas daquelas referentes aos serviços de armazenagem” (TIF 059/2019), bem como “os dados referentes às notas fiscais emitidas pela contribuinte que serviram de base para apurar créditos presumidos previstos no art. 31, § 2º, incisos I, II e III, da Lei nº 12.865/2013” (TIF 062/2019), tendo afirmado a Fiscalização, ao final, que “todos os documentos solicitados foram devidamente apresentados, conforme constam nos Termos de Intimação.”

Na mesma linha, a DRJ manteve a glosa, sustentando não haver base normativa para estender o crédito a serviços complementares de logística, tais como recepção, limpeza, secagem e expedição.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que os serviços de recepção, limpeza, secagem e expedição são inerentes e indissociáveis da atividade de armazenagem

da produção agrícola, razão pela qual também deveriam compor a base de cálculo do crédito.

Assiste razão à Recorrente. Este, inclusive, foi o entendimento do Colegiado da 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, no Acórdão nº 3202-001.970, proferido no Processo nº 10950.720521/2020-53, envolvendo a mesma Recorrente, cujas razões de decidir adoto.

#### **Despesas com ARMAZENAGEM (outros serviços: Recepção, Limpeza, Secagem e Expedição)**

Houve glosas com despesas de armazenagem, pois entendeu a fiscalização que o direito ao aproveitamento do crédito sobre o serviço de armazenagem, não pode compor a base de cálculo do crédito outros serviços (serviços de recepção, limpeza, secagem e expedição). Sendo assim, foram consideradas como crédito apenas as despesas referentes à armazenagem e glosadas aquelas oriundas de outros serviços de “valores globais dos serviços de logística”.

Por sua vez, alega a contribuinte que esses outros serviços são inerentes para a armazenagem, e por isso também devem compor a base de cálculo para o aproveitamento do crédito, uma vez que os serviços de limpeza e secagem, apresentam-se como essenciais para a manutenção da qualidade das mercadorias armazenadas. Sem tais serviços a mercadoria perderia sua qualidade.

Aqui entendo que não assiste razão a fiscalização.

Pois, com o devido respeito ao bom trabalho da fiscalização, entendo que as despesas com serviços de recepção, limpeza, secagem e expedição são dispêndios de armazenagem em sentido lato, e, que têm por fito a preservação e acondicionamento de grãos e alimentos, como é o presente caso, entendo que tais despesas revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Por isso, revento as glosas com serviços de recepção, limpeza, secagem e expedição.

Por fim, diversamente do que assentou a DRJ, a própria Fiscalização reconheceu o atendimento das intimações e a apresentação dos documentos vinculados ao tópico, de modo que a manutenção das glosas não decorreu de deficiência probatória, mas de entendimento jurídico restritivo quanto ao alcance do creditamento.

Assim, revento as glosas referentes aos serviços de recepção, limpeza, secagem e expedição vinculados a armazenagem de insumos de produtos agrícolas.

#### **Frete na Operação de Compra e Venda**

**Frete na aquisição de bens sujeitos alíquota zero, tributação monofásica, substituição tributária, crédito presumido e tributação concentrada.**

O acórdão manteve as glosas dos créditos relativos a fretes vinculados à aquisição de mercadorias alcançadas por alíquota zero, monofasia, substituição tributária, crédito presumido ou tributação concentrada, partindo da premissa de que o frete da aquisição segue a natureza do bem transportado: se a entrada do bem não gera crédito (art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), o frete correspondente igualmente não gera.

A DRJ, ademais, destacou que o creditamento de frete na aquisição pressupõe contratação com pessoa jurídica domiciliada no País, ônus suportado pelo adquirente e, sobretudo, que o próprio bem seja passível de crédito; já o frete na operação de venda, quando suportado pelo vendedor, dispõe de hipótese própria no art. 3º, IX, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse contexto, invocou-se a máxima de que o acessório segue o principal e que não cabe ampliar, por interpretação, hipóteses legais restritivas.

A Recorrente, por seu turno, sustenta que o art. 17 da Lei 11.033/2004 assegura a manutenção de créditos mesmo quando as vendas subsequentes se realizem com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, e que o frete constitui serviço tributado por PIS/Cofins pelo transportador, devendo, em coerência com a não cumulatividade, gerar crédito para quem suporta o custo. Invoca, ainda, o art. 16 da Lei 11.116/2005 quanto à possibilidade de compensação ou ressarcimento do saldo credor decorrente do art. 17. Acrescenta que negar o crédito do frete quebra a lógica não cumulativa, pois a receita do transportador é tributada enquanto o contratante não pode recuperar o dispêndio.

Também neste item assiste razão à Recorrente.

As despesas com frete na operação de venda possuem disciplina legal própria e autônoma no art. 3º, IX, não se subordinando ao regime tributário do produto. No que tange ao frete na aquisição, o entendimento restritivo adotado na origem acaba por impor limitação não prevista na Lei 10.833/2003.

Aliás, no mesmo sentido caminhou a do Colegiado da 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, no Acórdão nº 3202-001.970, proferido no Processo nº 10950.720521/2020-53, envolvendo a mesma Recorrente, cujas razões de decidir adoto.

Primeiro, quanto aos **Fretes na compra de bens sujeitos à alíquota zero, tributação monofásica e tributação concentrada**, alega a contribuinte que, de acordo com o Art. 17 da Lei 11.033/2004, as vendas efetuadas com alíquota zero tributação monofásica, substituição tributária, crédito presumido e tributação concentrada não impedem a manutenção do crédito dessas operações, pois o que está em debate é o frete pago e tributado que foi utilizado para transportar as mercadorias.

Entretanto, alega a Fiscalização que o crédito oriundo da aquisição de serviço de transporte (frete) de bens utilizados como insumo está vinculado à mercadoria transportada, daí, a aquisição de bens sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição também não dará direito ao crédito ao adquirente desses bens.

Com efeito, segundo se colhe da decisão recorrida, houve o entendimento de que, considerando que haveria a restrição ao desconto de créditos sobre a aquisição, para revenda, de produtos sujeitos a incidência monofásica das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, e, considerando estarem os fretes nas operações de venda vinculados à entrega destes mesmos produtos monofásicos, igualmente não poderia haver o desconto de créditos.

Por sua vez, o julgador de piso manteve a glosa por entender que o frete pago pelo adquirente na compra de bens para revenda ou de insumos para produção integra o custo de aquisição nos termos do art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

No meu entendimento, assiste razão a Recorrente, pelas seguintes razões, vejamos.

Com efeito, segundo se colhe da decisão recorrida, houve o entendimento de que, considerando que haveria restrição ao fato de o frete pago pelo adquirente na aquisição de mercadorias, em si e por si, não consta como custo, despesa e encargo passível de creditamento de PIS e da COFINS no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por tal razão, o direito de crédito somente se justificaria se a própria mercadoria fosse geradora de crédito das contribuições, aqui, indubitavelmente, aplicou-se o velho brocardo jurídico: “o acessório segue o principal”.

Pois bem.

A meu ver, e, com a devida vênia, existe um equívoco de interpretação cometido pela fiscalização, pois as despesas comerciais com fretes na operação de venda têm disciplina própria, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

Entendo que o entendimento da fiscalização constituiu uma restrição ao uso do crédito inexistente na Lei nº 10.833/03. O art. 3º que relaciona as operações que geram crédito no inciso I dispõe que gera crédito os bens adquiridos para a revenda, exceto aqueles sujeitos ao regime monofásico, entretanto, a exceção contida neste item, limita exclusivamente o crédito relativo à aquisição dos bens/mercadorias e assim o faz porque estas quando revendidas não terão a incidência de PIS e COFINS.

No presente caso, a Recorrente adquire produtos sujeitos à alíquota zero, tributação concentrada e/ou monofasia, porém ela arca com o frete de entrega destes produtos, como ressalta a própria decisão recorrida, logo, não há como negar o seu direito ao crédito previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS, o frete o é, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela Recorrente será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago por ela. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Pois entendo que as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Contudo, haja vista não haver controvérsia nos autos sobre os custos suportados pela Recorrente com relação aos fretes sobre os quais pretende o creditamento, e, considerando os mesmos fundamentos acima reproduzidos, merece ser reconhecido o direito creditório relativo aos custos com fretes na compra de bens não sujeitos à incidência das contribuições, desde que observado os requisitos da Súmula CARF 188, desde que tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Portanto, revento as glosas referentes ao frete na aquisição de bens para revenda sujeitos à alíquota zero, crédito presumido, posto que as demais possuem vedação à do tema 1093, citado em item anterior.

**Frete na aquisição que não consta como item para revenda e também não é utilizado no processo produtivo**

Tal como no tópico anterior, aqui também a fiscalização glosou o crédito por entender que o frete de aquisição segue a natureza do bem transportado. Assim, se o bem não é destinado à revenda nem qualificado como insumo do processo produtivo, o frete correspondente não gera crédito. Indicou, ainda, que itens como *acessórios de ar-condicionado, filme para embalagem de transporte, lona, palete de madeira, pneus* não se qualificam como insumos creditáveis. Para embalagens de transporte e paletes, invocou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº

05/2018 (item 56) e o art. 172, § 2º, II, da IN RFB nº 1.911/2019, que vedam crédito sobre embalagem de transporte de mercadoria acabada.

A DRJ manteve a glosa com base no Parecer nº 79/2019, aplicando a máxima de que o acessório segue o principal e enfatizando o ônus de prova quanto à materialidade e à aderência do gasto ao art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que as mercadorias e os materiais secundários são efetivamente revendidos/fornecidos a associados e que embalagens e paletes são essenciais à preservação, ao acondicionamento e à movimentação de produtos acabados, enquadrando-se, portanto, como insumos à luz dos critérios de essencialidade e relevância fixados no REsp 1.221.170/PR. Invoca o Estatuto Social para demonstrar a atividade de fornecimento a associados e menciona precedentes do CARF que reconhecem paletes como insumos, pleiteando, por consequência, o crédito do frete vinculado a tais aquisições.

No ponto, voto pela reversão das glosas. Pois, adotando o juízo consagrado pela matriz de essencialidade se a retirada do bem ou serviço da etapa em que é empregado inviabiliza a execução da atividade-fim ou compromete substancialmente a qualidade, a conformidade legal ou o valor econômico do produto final, infere-se sua essencialidade. É o caso dos paletes de madeira, lona, pneus e das embalagens diretamente relacionados ao acondicionamento e à movimentação dos produtos acabados, como descrito no estatuto social da recorrente como atividade típica.

Na mesma direção, alinham-se as razões de decidir do Colegiado da 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, no Acórdão nº 3202-001.970, proferido no Processo nº 10950.720521/2020-53, envolvendo a mesma Recorrente, que ora adoto.

Segundo, quanto as despesas com fretes de itens não considerados para revenda e nem utilizados no processo produtivo da Recorrente tratam-se de paletes de madeira para embalagens de transportes de produtos acabados, a glosa merece ser revertida, entendendo serem relevantes e essenciais para o processo produtivo dela a utilização de paletes para o transporte de mercadorias, por isso, voto por reverter as glosas com paletes de madeira.

Por fim, quanto ao item “acessórios de ar-condicionado”, tal como consignado pela DRJ, competia à Recorrente demonstrar sua aderência ao processo produtivo e a relevância à luz do critério de essencialidade, sobretudo porque tal rubrica não consta expressamente do Estatuto Social como objeto de fornecimento ou insumo habitual.

Diante do conjunto probatório, revento as glosas exclusivamente quanto aos itens filme para embalagem de transporte, lona, paleta de madeira e pneus.

**Frete na transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa para formação de lote de exportação**

No tocante ao frete na transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa para formação de lote, a Fiscalização e a DRJ, com base no Parecer nº 79-2019, no art. 3º, IX e II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em precedente do STJ (26/2/2019) e no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, entenderam que tais despesas não configuram “frete na operação de venda” nem “insumo”, por ocorrerem após a finalização do processo produtivo e refletirem logística interna, evidenciada por CT-e e NF com CFOPs de remessa/transferência (v.g., 5151, 5152, 5504/5505, 5949, 1949), sem vínculo individualizado a venda consumada.

A Recorrente, em sentido oposto, afirma que os fretes são inerentes a vendas para exportação, exigindo-se previamente a formação de lotes por determinações operacionais e aduaneiras dos portos.

Justifica que remete primeiro para armazenagem em unidades de controle localizadas em Paranaguá/PR (CNPJ 75.904.383/0063-24) e Itapoá/SC (CNPJ 75.904.383/0124-80), bem como para armazéns de terceiros (p.ex., TERLOGS), porque o embarque marítimo apenas é autorizado quando o lote está integralmente constituído, faltando um caminhão, o navio não é liberado para atracação. Assim, a transferência prévia para armazenagem viabiliza a consolidação física, o cumprimento de exigências portuárias/RFB e a emissão subsequente da NF de exportação. Para demonstrar que as vendas antecedem os transportes, junta planilhas e documentos (datas e contratos de venda, nomeações, identificação de navio, RE, chaves e NFs de exportação que consolidam as remessas), buscando enquadrar os fretes na hipótese legal do art. 3º, IX.

Como já me manifestei em outros julgados, comungo do entendimento de que tais créditos são possíveis, à vista do fluxo logístico adotado, porquanto inerentes à operação de venda e dada a relevância da rubrica. Ademais, não diverso foi o entendimento do Colegiado da 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, no Acórdão nº 3202-001.970, proferido no Processo nº 10950.720521/2020-53, envolvendo a mesma Recorrente, cujas razões de decidir, densamente fundamentadas, adoto no presente caso, ante a casuística e a similitude fática e jurídica.

Por último, quanto aos **Fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa para formação de lote de exportação**, entendeu a fiscalização que houve também gastos com pagamentos de serviços de transporte (frete) de produtos/mercadorias entre os estabelecimentos da própria contribuinte cujas Notas Fiscais, de produtos/mercadorias transportadas, vinculadas aos Conhecimentos de Transporte, constam CFOPs de nºs 5502/6502 que se referem à “Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação” e CFOP de nº 5505 equivalente à “Remessa de

mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, para formação de lote de exportação” os quais pelas suas próprias denominações (de CFOPs) estão evidentes que não se tratam de despesas de Frete nas operações de vendas, mas sim, de Remessas de mercadorias/produtos para formação de lote que são diferentes de transportes de mercadorias/produtos vendidos, entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente comprador.

**Este tema não é novo nesta Turma, em situação análoga, sob relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, acórdão nº 3202-001.760, a reversão da glosa deu-se pelas seguintes razões:**

*A decisão recorrida entendeu que as remessas para formação de lote para exportação, embora decorrentes de necessidade logística, não constituem despesas vinculadas a uma operação de venda ou a um adquirente determinado, deste modo, tal operação não se enquadra na hipótese do art. 3º, IX, e 15, II, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, que se refere exclusivamente ao frete na operação de venda.*

*A razão de decidir não é desarrazoada, deu-se através da interpretação literal da letra da norma, já que o destino da mercadoria, ao menos temporário, é o recinto alfandegado e somente em momento posterior haverá a exportação. Apesar de razoável, a interpretação neste caminho não me parece a melhor para o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, no que diz respeito às operações de remessa para formação de lote para exportação. Revisito a legislação.*

*De acordo com o texto que rege as contribuições sujeitas ao regime da não cumulatividade, o serviço de frete que concede direito a desconto de crédito de PIS e COFINS se dá, somente, em dois enquadramentos:*

- 1. no art. 3º, II, das leis de regência, quando se tratar de serviço adquirido como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou*
- 2. no art. 3º, IX e art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor*

*Apesar da existência de duas regras legais que autorizem o crédito, não existe a possibilidade de utilização indiscriminada do serviço de frete. A lógica do regramento é a relação com o produto a ser vendido ou com o serviço a ser prestado. Nesse sentido, ou o frete liga-se, intimamente, às matérias-primas adquiridas, que serão transformadas no bem acabado, ou o frete vincula-se ao produto finalizado, precisamente na operação de venda. Sublinho que a questão ora analisada afasta-se daquele frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Sobre este tema, entendo ser incabível a aplicação do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, de acordo com jurisprudência consolidada do STJ, exposta na decisão do REsp 1.745.345-RJ, publicado em 18.06.2019, da Ministra Assusete Magalhães.*

*Destaco que este entendimento dominante não é vinculante perante a este Conselho, por inexistência de decisão transitada em julgado proferida na sistemática de recursos repetitivos. Nesse sentido, importante reproduzir os seguintes precedentes do STJ:*

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICAS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015. 3. Agravo interno não provido.” (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes.

3. “A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica” (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).

4. Agravo regimental desprovido”

(STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015)

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. *Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.*

2. *A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

3. *O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.*

4. *Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.*

5. *Recurso Especial não provido” (STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010).*

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.*

1. *Consoante decidiu esta Turma, “as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor”. Precedente.*

2. *O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.*

3. *A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.*

4. *Agravo regimental não provido”*

*(STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013).*

*Pois bem.*

*As rubricas da matéria controvertida, a meu ver, devem ser analisadas sob a possibilidade de enquadramento no art. 3º, IX, e art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003. Para isso, deve-se verificar se a remessa para formação de lote vincula-se à “operação de venda”, nos termos exigidos pelo dispositivo citado.*

*Não parece haver contestação de que exportação é, efetivamente, uma operação de venda, bem como, não há elementos para descaracterizar o fato de que houve exportação. Logo, trata-se de uma questão de direito e não de fato.*

*A autoridade fiscal embasou a glosa na premissa da Solução de Divergência/Cosit nº 11, de 2007, de que a legislação exigiu, para gerar direito ao crédito, a entrega dos bens vendidos diretamente aos adquirentes.*

*A recorrente, de outro modo, entende que todas as despesas relacionadas à logística com a finalidade de venda são passíveis de crédito. Entendo que tanto a interpretação restritiva quanto a extensiva encontram empecilhos para acolhimento. Isso porque a questão está na resolução do que vem a ser “operação de venda”, como exige a legislação, não havendo restrição sobre a espécie de venda, como defende a Solução de Divergência, nem há liberalidade para se admitir com base, apenas, na intenção de venda.*

*Avançando na busca pela solução da questão, ao dispor sobre o imposto sobre a exportação, o parágrafo único do art. 24 do CTN considera a entrega como efetuada no porto ou no lugar da saída do produto. E, em obediência ao art. 214 do CTN, o Poder Executivo conveniou com os Estados medidas para regulamentar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICMS. Nesse sentido, celebrou-se o Convênio ICMS nº 83, de 2006, que dispõe sobre procedimentos de controle das remessas de mercadorias para formação de lote de exportação em recintos alfandegados:*

*Cláusula primeira: Por ocasião da remessa para formação de lotes em recintos alfandegados para posterior exportação, o estabelecimento remetente deverá emitir nota fiscal em seu próprio nome, sem destaque do valor do imposto, indicando como natureza da operação “Remessa para Formação de Lote para Posterior Exportação”.*

*Parágrafo único. Além dos demais requisitos exigidos, a nota fiscal de que trata o caput deverá conter:*

*I - a indicação de não-incidência do imposto, por se tratar de saída de mercadoria com destino ao exterior;*

*II - a identificação e o endereço do recinto alfandegado onde serão formados os lotes para posterior exportação.*

*Cláusula segunda Por ocasião da exportação da mercadoria o estabelecimento remetente deverá:*

*I - emitir nota fiscal relativa a entrada em seu próprio nome, sem destaque do valor do imposto, indicando como natureza da operação “Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Formação de Lote e Posterior Exportação”;*

*II - emitir nota fiscal de saída para o exterior, contendo, além dos requisitos previstos na legislação de cada Unidade Federada:*

*a) a indicação de não-incidência do imposto, por se tratar de saída de mercadoria com destino ao exterior;*

*b) a indicação do local de onde sairão fisicamente as mercadorias;*

*c) os números das notas fiscais referidas na cláusula primeira, correspondentes às saídas para formação do lote, no campo “Informações Complementares”. (Redação original, efeitos até 31.08.19)*

*Parágrafo único. Na hipótese de ser insuficiente o campo a que se refere a alínea “c” do inciso II desta cláusula, poderão os números de notas fiscais serem indicados em relação anexa ao respectivo documento fiscal. (Redação original, efeitos até 31.08.19) (destaquei)*

*O Convênio ICMS nº 119, de 2019, e o Convênio ICMS nº 169, de 2021, alteraram o Convênio ICMS nº 83, de 2006, contudo, tais alterações não estavam vigentes à época dos fatos ora analisados.*

*O que a reprodução da norma acima visa demonstrar é que a remessa para formação de lote de exportação é uma etapa da operação de venda mediante exportação, na medida em que, após a efetiva exportação, o remetente deverá emitir nota fiscal de entrada de retorno simbólico de mercadoria remetida para formação de lote e, em seguida, uma nota fiscal de saída para o exterior.*

*Em outras palavras, se inicialmente há uma nota fiscal de saída de remessa para formação de lote e, após a exportação, há uma nota fiscal de entrada de retorno simbólico, verifica-se, de grosso modo, uma “neutralização” dos efeitos da operação remessa, que se converterá definitivamente em venda mediante a emissão da nota fiscal de saída para o exterior.*

*Todo esse fluxo comprova, a meu ver, que a remessa para formação de lote se trata de uma etapa exigida pela legislação para a exportação, configurando, portanto, operação de venda para efeitos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003.*

*Desta maneira, modifico, a partir deste voto, meu entendimento no sentido de ser possível o desconto de crédito sobre as despesas com fretes na remessa para formação de lote de exportação, uma vez que a mercadoria encontra-se já vendida, com destino a território estrangeiro, apenas aguardando o embarque para exportação em recinto alfandegado, enquadrando-se tal operação como venda, conforme disposto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, para a COFINS, estendendo-se ao PIS por força do art. 15, II, da mesma lei.*

Nesse caso, entendo que tal glosa merece ser revertida, pois entendo que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente, por isso, revento as glosas com despesas de fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa para formação de lote de exportação.

Portanto, revento as glosas.

**Créditos Básicos sobre Encargos de Depreciação: Departamento de Administração de Frotas; demais centros de custo operacionais e conta analítica**

No tocante aos créditos básicos apurados sobre encargos de depreciação, a decisão recorrida manteve a glosa sob o fundamento de que os bens do ativo imobilizado alocados ao Departamento de Administração de Frotas, bem como àqueles vinculados aos demais centros de custos operacionais e contas analíticas,

não teriam participação direta no processo produtivo, motivo pelo qual não atenderiam ao critério jurídico da essencialidade ou relevância.

A Recorrente, entretanto, sustenta, inclusive colecionado fotografias na peça recursal, que tais estruturas e equipamentos integram etapas críticas e contínuas do fluxo industrial de recebimento, movimentação, secagem, pesagem e armazenagem de grãos destinados às unidades fabris, compondo, de modo indissociável, a cadeia de produção de bens colocados à venda.

Em síntese, as rubricas e bens imobilizados objeto do debate, cuja depreciação teve os créditos glosados vinculados ao departamento de administração de frotas e demais centros de custos operacionais e contas analíticas, são: (i) tombador basculante/hidráulico, utilizado para o basculamento das caçambas e descarga dos produtos agrícolas; (ii) tombador/moega, empregado na elevação dos caminhões e descarga para as moegas; (iii) rosca varredora, essencial à varrição do fundo dos silos e condução dos grãos aos registros de descarga; (iv) secador de cereais, indispensável à redução do teor de umidade e à preservação da qualidade do produto armazenado; (v) passarelas metálicas com transportadores internos, responsáveis pela condução dos grãos do ponto de recebimento até os armazéns; e (vi) balança rodoviária, com seus acessórios, necessária ao controle de entrada, pesagem e emissão dos documentos fiscais correlatos.

Pois bem.

A mesma matéria e rubricas da recorrente, foram igualmente analisadas pelo Colegiado da 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, no Acórdão nº 3202-001.970, proferido no Processo nº 10950.720521/2020-53, cujas razões de decidir adoto integralmente:

créditos básicos sobre Encargos de Depreciação: despesas do departamento administração de frota e demais centros

Analisando-se os créditos provenientes dos Encargos de Depreciação, constatou-se que foram incluídos diversos bens do ativo imobilizado (caminhões) utilizados nas demais áreas no departamento de administração de frotas e demais centros da empresa, tais como: área de transporte (caminhões tombador basculante; tombador moega); rosca varredora, secador de cereais, passarelas metálicas e balança.

Alega a Recorrente que tais centros de custos possuem papel fundamental no processo produtivo, pois são eles que recebem e armazenam toda a produção agrícola dos seus associados, devendo mantê-la e conservá-la em perfeitas condições a, na sequência, redistribuir essa produção agrícola para suas unidades fabris, que dizem respeito, às 02 unidades de recebimento de grãos da Recorrente: em Cândido de Abreu/ PR e Aral Moreira/ MS.

Nestes centros de custos, alega a Recorrente que, para escoar a produção de grãos, se utiliza de caminhões e outros bens do ativo imobilizado, por isso, entendo que tais glosas merecem ser revertidas.

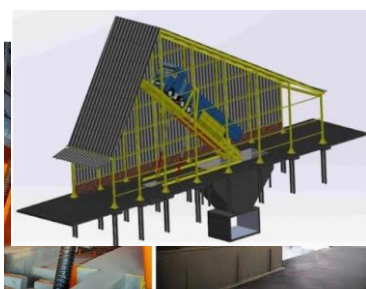
Explico.

O caminhão tombador basculante hidráulico é utilizado para realizar o aproveitamento dos grãos.

O caminhão tombador basculante hidráulico é utilizado para realizar o aproveitamento dos grãos.



Caminhão Tombador/Moega, quanto a este item do ativo imobilizado igualmente ao tombador/hidráulico utilizado nos caminhões, permite que os caminhões dentro da moega sejam erguidos na diagonal permitindo que suas cargas sejam basculadas e dessa forma descarregar os produtos agrícolas transportados por esses caminhões.



A Rosca Varredora, demonstra a Recorrente, a essencialidade dela para a operação de descarga dos silos, pois ela realiza uma varredura no fundo dos silos, transportando os grãos para os registros de descargas.



O Secador de Cereais, por sua vez, trata-se de um item do ativo imobilizado utilizado nos silos que armazenam os grãos destinados ao processo produtivo para realizar a secagem dos grãos que chegam com um certo teor de umidade maior do que o recomendado para o armazenamento em silo.



Quanto a Passarela Metálica consiste em um equipamento utilizado na movimentação dos grãos do local onde está até o local de armazenamento por meio de fitas transportadoras nelas instaladas.



E balanças rodoviárias permite a pesagem dos produtos recebidos (os grãos)



Ante a cabal demonstração da relevância e essencialidade, à luz da pacificada tese no STJ, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”, no meu entender, foi incorreta a glosa dos encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado ensejam apuração de créditos das contribuições, por isso, revento as glosas com encargos de depreciação com o departamento administração de frota e dos demais centros de custos operacionais da Recorrente.

Quanto à **DESNECESSIDADE DE DILIGÊNCIA**, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

#### **DESNECESSIDADE DE DILIGÊNCIA**

Ao adentrar o mérito a i. conselheira relatora identificou preliminarmente a necessidade de baixa do processo em diligência o que após discussão foi rejeitado pela turma que entendeu por desnecessária.

Consta do acórdão recorrido que:

(...)

Editou-se o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 para apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

#### **Meios de prova. Produção da prova.**

Sobre este aspecto cabe expor que quanto ao momento de produção das provas o Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal) estabelece que cabe ao contribuinte trazer juntamente com suas alegações todos os documentos que dêem a elas força probante. Destaca-se:

“Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos discordância e as razões e provas que possuir; (...)

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

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

O Processo Administrativo Fiscal tem rito específico, possuindo regras diferenciadas do Processo Civil. Nesse sentido, cabe expor o ensinamento de Francisco de Assis Praxedes:

“No procedimento tributário administrativo, só se verifica o procedimento escrito, isto é, todos os atos processuais se exprimem por escrito. E de um modo apenas se movem os atos processuais. Dizer que o procedimento é apenas escrito é o mesmo que dizer que inexistente o procedimento oral no processo tributário administrativo federal, no âmbito do Ministério da Fazenda. Sendo o procedimento escrito, a conclusão é de que os meios de prova permitidos são a documental e a pericial, para a demonstração dos fatos deduzidos na petição de impugnação”

(PRAXEDES, Francisco de Assis. O Processo Tributário Administrativo no Âmbito Federal, Revista Resenha Tributária nº 21/82 – Comentários 1.3, p. 429)

Portanto, o Direito só admite a produção de prova documental e/ou a pericial para o Processo Administrativo Fiscal.

Não demonstrando qualquer das hipóteses de diferimento, configura-se a preclusão em relação à oportunidade de apresentar outras provas documentais. A defesa se constitui efetivamente apenas quando feita dentro dos autos de forma completa, lógica, coerente e comprovada. A impugnação redigida em termos genéricos, sem o desenvolvimento do tema ou desacompanhada de indícios de prova, não cria questão a ser tratada em sede de julgamento administrativo.

#### **Do ônus da prova.**

Nesse ponto, importante registrar que no âmbito dos procedimentos de restituição/compensação, o ônus da prova é do Contribuinte no que tange à existência e regularidade desse crédito, com o qual inclusive pretendeu extinguir obrigação tributária mediante compensação.

De fato, esclareça-se, inicialmente, que o art. 36 da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, deixa claro que o ônus da prova cumpre a quem alega:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Essa disposição também consta do art. 373 do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 2015, que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 7.574, de 2011:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

(...)

A prova portanto, no caso, é do Contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito que pretendeu reaver da Administração. Ao pleitear à Autoridade Tributária o crédito passível de restituição que entende dispor, o Contribuinte assume a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza quando do exame administrativo.

Esse entendimento acima exposto está traduzido na prerrogativa que tem a Autoridade Fiscal de condicionar o reconhecimento do direito de crédito objeto de restituição, pedido de ressarcimento ou compensação, à apresentação dos documentos que o comprovem.

Essa prerrogativa está bem delineada na legislação tributária desde edição da IN SRF nº 460, de 2004. Na atual IN RFB nº 1.717, de 2017, o dispositivo que confere a mencionada prerrogativa da Autoridade Fiscal que examina direito de crédito está alocado no art. 161:

IN RFB nº 1.717, de 2017

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

I - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e

II - à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

Como se vê, o que o comando transcrito faz ao prescrever que a Autoridade Fiscal poderá condicionar o reconhecimento do direito de crédito à sua efetiva comprovação documental é atribuir ao suposto detentor do crédito – e não à autoridade que o examina – o ônus de apresentar as provas que o sustentem.

Em suma, quanto ao crédito objeto de pedido de restituição (e utilizado em compensação), incumbe ao Contribuinte produzir a prova da liquidez e certeza do direito que alega à Fazenda Pública.

É imperioso ressaltar, no que diz respeito ao ônus da prova na relação processual tributária, que a idéia de onus probandi não significa, propriamente, a obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar, tratando-se antes de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível se obter o êxito na causa.

O sujeito passivo não tem a obrigação de produzir as provas, tão só incumbe-lhe o ônus. Contudo, à medida que ele se omite na produção de provas contrárias às que ampararam a decisão fiscal, compromete suas possibilidades de defesa.

Sobre o tema sirvo-me ainda do trecho do voto do eminente Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que, no Acórdão 103-23.534 (de 13/08/2008), tratou da matéria com muita competência:

“Nesse passo, é oportuno destacar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no direito tributário, Editora Noesis, 2005):

Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. E preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento.

Ou seja, a prova não se confunde com os elementos probatórios, ela é constituída a partir deles. Uma nota fiscal, um contrato, uma página da escrituração contábil não são prova, mas sim elementos de prova. A prova corresponde à articulação lingüística que relacione os documentos apresentados com o objeto da refrega jurídica no sentido de confirmar o que se alega. Alegar genericamente e juntar papéis não é prova.

O equívoco entre os dois conceitos tem conduzido a muitas confusões e até mesmo a situações de completa indecidibilidade, levando o Conselho a anular indevidamente decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento.

Essa situação é absolutamente análoga à resolução de um quebra-cabeça. Ao adquirir uma caixa com um jogo de 5.000 peças, só terei certeza de haver, de fato, ali uma imagem repartida em pedaços, se os re-agrupar. Todavia, e se não for possível, com as peças disponíveis, montar a figura estampada na tampa da caixa? E se as peças corresponderem à outra imagem, ou pior, forem, por erro de fabricação, um amontoado de peças providas de recortes parciais de diversas outras figuras? Deverei, para obter ressarcimento do valor pago, provar ao comerciante, que as partes não formam um todo harmônico? Como é possível fazer essa demonstração? Mediante a apresentação de todas as possíveis combinações entre as peças?

Certamente não! O vendedor é que deve provar que elas podem ser reunidas de tal forma a constituir a figura retratada na caixa.

O mesmo se dá na juntada de documentos ao processo.

Não cabe à autoridade julgadora de primeiro grau, diante de um sem par de documentos apresentados na impugnação, demonstrar que cada um deles não possibilita comprovar o que a defesa alega. Isso seria o mesmo que comprovar que não existe possibilidade de montar as peças de um quebra-cabeça. No caso de os documentos não serem aptos a comprovar o alegado (no caso específico, existência das despesas e preciso valor), por mais que se esforçasse, a outra parte sempre poderia alegar genericamente que não foram analisados com "olhos de ver". Cabe à defesa constituir a prova pela precisa articulação dos elementos e não o contrário. Repito:provar não é juntar documentos; é articulá-los; e isso não foi realizado pela recorrente.”

Tendo em vista a desnecessidade de diligência para a formação da convicção desse julgador mormente os documentos já constantes dos autos entende-se a

diligência suscitada por desnecessária nos termos do art 18 do Decreto 70.235/1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, rejeito a proposta de diligência e dou-lhe provimento parcial para reconhecer os créditos sobre frete na aquisição de bens para revenda sujeitos à alíquota zero e crédito presumido, frete na aquisição de filme para embalagem de transporte, lona, palete de madeira e pneus, frete para formação de lote de exportação, serviços de Recepção, Limpeza, Secagem e Expedição na armazenagem de produtos agrícolas utilizados como insumos, encargos de depreciação vinculados ao departamento administração de frota e nos centros de custos operacionais da Recorrente: (i) tombador basculante/hidráulico; (ii) tombador/moega; (iii) rosca varredora; (iv) secador de cereais; (v) passarelas metálicas com transportadores internos; e (vi) balança rodoviária.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a proposta de diligência e, no mérito, em dar provimento parcial para reconhecer os créditos sobre frete na aquisição de bens para revenda sujeitos à alíquota zero e crédito presumido, frete na aquisição de filme para embalagem de transporte, lona, palete de madeira e pneus, frete para formação de lote de exportação, serviços de Recepção, Limpeza, Secagem e Expedição na armazenagem de produtos agrícolas utilizados como insumos, encargos de depreciação vinculados ao departamento administração de frota e nos centros de custos operacionais da Recorrente: (i) tombador basculante/hidráulico; (ii) tombador/moega; (iii) rosca varredora; (iv) secador de cereais; (v) passarelas metálicas com transportadores internos; e (vi) balança rodoviária.

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator