



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.900286/2014-53
ACÓRDÃO	3302-015.898 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RENUKA VALE DO IVA I S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. MERCADO EXTERNO. APROPRIAÇÃO DIRETA. AUSÊNCIA DE SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Conforme estabelecem os §§ 8º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, no método de apropriação direta, o crédito será determinado por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração.

MANUTENÇÃO DE ESTRADA. DESPESA NÃO LIGADA À PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO COMO INSUMO.

Não podem ser descontados créditos em relação à despesa não ligada à atividade produtiva da empresa.

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE

Tratando-se de processo de iniciativa da contribuinte é dela o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, nos termos do art. 373, inciso I, do CPC.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Moraes Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) solicitando créditos oriundos do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) - Exportação, referentes ao período do 2º trimestre de 2012 (fls. 116-122).

Conforme Despacho Decisório e Relatório Fiscal (fls. 101-122), o pedido de ressarcimento apresentado no PER/DCOMP foi parcialmente deferido. Segundo o agente administrativo, a glosa é decorrente de inconsistências verificadas quando da fiscalização dos pedidos de ressarcimento. Em primeiro lugar, notou-se que, em alguns meses em que foi solicitado o pedido de ressarcimento de créditos relativos ao Mercado Externo, não houve exportação (04/2011, 02/2012, 03/2012 e 04/2012), o que levou a fiscalização a realocar os créditos para a base de cálculo vinculada à receita tributada no Mercado Interno. Em segundo lugar, foi realizada glosa em relação às despesas com óleo diesel utilizado em frota de terceiros e com “manutenção de estradas”, em razão de a fiscalização entender que tais dispêndios não se enquadravam no conceito de insumo.

Em sede de manifestação de inconformidade (fls. 132-148), a contribuinte postulou a reversão da glosa. Para tanto, em primeiro lugar, sustentou que o deslocamento das despesas de armazenagem e frete na exportação para a base de cálculo dos créditos vinculados à receita tributada no mercado interno foi equivocada. Quanto ao ponto, referiu que os fretes e despesas de armazenagem devem ser considerados em razão de sua finalidade mesmo que nos meses da apropriação não tenha havido exportação, uma vez que tais despesas tiveram como objetivo a exportação do produto. Além disso, mencionou que os produtos em questão foram efetivamente exportados, ainda que em mês diverso daquele em que as despesas com frete e armazenagem foram lançadas. Em segundo lugar, sustentou que o óleo diesel utilizado para a frota de terceiros deve ser enquadrado no conceito de insumo para fins de gerar crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, tendo em vista que é empregado na prestação de serviços essenciais ao

processo produtivo, tais como o transporte da matéria-prima do campo para a indústria, não havendo motivo para que tal despesa seja glosada. Em terceiro lugar, referiu que as despesas com a manutenção de suas estradas se enquadram no conceito de insumo, uma vez que nas estradas em questão são transportados insumos, trabalhadores e maquinários. Em quarto lugar, postulou a incidência da Taxa Selic sobre os créditos reconhecidos, a partir do esgotamento do prazo de 360 dias, invocando o Mandado de Segurança de nº 5013868-94.2013.404.7003/PR. Ao fim, requereu a reunião de processos que estão conexos ao presente, bem como protestou por todos os meios de prova.

Posteriormente, a 3ª Turma da DRJ03, nos termos do dispositivo, julgou improcedente a manifestação de inconformidade. No entanto, a partir da fundamentação do acórdão proferido pela DRJ é possível verificar que, na realidade, foi determinada a reversão da glosa relacionada ao óleo diesel empregado na frota de terceiros (fls. 220-239).

A contribuinte, tendo tomado ciência da decisão da DRJ em 11/05/2021 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 243), apresentou Recurso Voluntário em 09/06/2021, às fls. 248-265, postulando a reforma da decisão recorrida, bem como a suspensão da exigibilidade dos valores não compensados com os créditos ora discutidos. Quanto ao mérito, *em primeiro lugar*, discorreu sobre o seu processo produtivo e sobre o REsp 1.122.170/PR. *Em segundo lugar*, discorreu sobre as despesas com armazenagem e fretes na operação de venda vinculadas à receita de exportação, juntando documentos contábeis. *Em terceiro lugar*, reiterou os argumentos já expostos com relação às despesas com manutenção de estradas.

Após, o processo administrativo foi remetido para este órgão julgador para prosseguimento do feito (fls. 341-342).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Louise Lerina Fialho**, Relatora

I – DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DO MÉRITO

O presente processo trata essencialmente de duas controvérsias, as quais passo a analisá-las.

II.1 – Da exclusão da base de cálculo lançada no DACON dos valores de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda – vinculadas à receita de exportação

Quanto ao ponto, cumpre destacar que, conforme Relatório Fiscal, a fiscalização realocou os créditos referentes às despesas com armazenagem e fretes na operação de venda da base de cálculo vinculada à receita tributada no Mercado Externo para base de cálculo vinculada à receita tributada no Mercado Interno, nos períodos 04/2011, 02/2012, 03/2012 e 04/2012. Isso porque constatou que não houve exportação em tais períodos.

A DRJ, por sua vez, entendeu pela manutenção da realocação de tais créditos, tendo em vista a ausência de provas que demonstrassem que, não obstante não tenha havido qualquer receita de exportação nos meses em questão, que ainda assim as despesas de armazenagem e fretes nas operações de vendas estariam integralmente vinculadas às receitas de exportação dos meses subsequentes. Nesse sentido, referiu que, considerando que a contribuinte optou pelo método de apropriação direta, caberia à Recorrente comprovar a exportação por meio de um sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, nos termos do art. 3º, §§ 8º e 9º, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte referiu que “não trabalha com contabilidade de custos, por isso, a forma de comprovação de contabilização é por meio dos relatórios contábeis”. Nesse sentido, anexou ao presente recurso “Balancete de Receitas, onde consta que nestes períodos a Recorrente não obteve faturamentos para o Mercado Externo”; “Diário auxiliar de estoque, onde consta as Notas fiscais lançadas nestes meses”; e “Razão contábil das contas de transporte e transbordo – ME, para conferir que os 2 relatórios (diário auxiliar e razão) fecham os valores, tendo em vista que o lançamento contábil é feito no mês da entrada da nota fiscal na empresa”.

Entendo, no entanto, que não assiste razão à contribuinte. Isso por duas razões.

Em primeiro lugar, porque a contribuinte descumpriu requisito legal para a *apropriação direta* das despesas de armazenagem e frete nas operações de vendas. Explica-se: considerando que a Recorrente realiza operações de venda no mercado interno e no mercado externo, para segregar os insumos, custos, despesas e encargos vinculados ao mercado externo daqueles relacionados ao mercado interno, ela poderia optar pelo método de apropriação direta ou pelo método de rateio proporcional.

No caso, a contribuinte optou pelo método de apropriação direta. Conforme estabelecem os §§ 8º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o crédito será determinado pelo método de apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração. Ocorre que a própria contribuinte informa que “não trabalha com contabilidade de custos”. Ora, se a Recorrente não trabalha com a contabilidade de custos, não deveria ter optado pelo método de apropriação direta.

Em segundo lugar, porque ainda que se pudesse relativizar tal requisito legal, não há comprovação mínima da exportação. A Recorrente juntou documentos contábeis no Recurso Voluntário sem minimamente explicá-los.

Veja-se que, conforme antes mencionado, a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade nessa parte em razão da ausência de comprovação de que “as Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Vendas estariam integralmente vinculadas às receitas de exportação dos meses subsequentes”. Sendo assim, a contribuinte em vez de demonstrar que houve exportação, limitou-se a dizer que os documentos anexos ao recurso “comprovam a correta contabilização do crédito sobre frete e armazenagem para exportação, tendo em vista que não houve qualquer receita de exportação nos meses de abril/2011, fevereiro/2012, março/2012 e abril/2012, bem como as Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Vendas foram integralmente vinculadas às receitas de exportação dos meses subsequentes em que houveram exportações”. No entanto, a partir dos documentos juntados, não é possível extrair (i) em quais meses houve a exportação que refere; (ii) e o possível vínculo entre tais despesas com essas eventuais exportações.

Quanto ao ponto, é importante destacar que se tratando de processo de iniciativa da contribuinte é dela o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, nos termos do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil.

Por todas essas razões, entendo que a fiscalização está correta.

II.2 – Dos dispêndios com manutenção de estradas

A contribuinte postula que as despesas com manutenção de estradas sejam reconhecidas como insumo para o seu processo produtivo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei no 10.833, de 2003.

Quanto ao ponto, vale destacar que o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, julgou o REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, no qual ficou estabelecido, em suma, dois critérios para a verificação se determinada despesa com bens ou serviços se enquadra ou não no conceito de insumo, quais sejam: essencialidade ou relevância para o processo produtivo.

Em 17/12/2018, a RFB editou o Parecer Normativo Cosit nº 05, no qual foram apresentadas as principais repercussões, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Nesse sentido, cabe citar os dois critérios utilizados para a definição de insumos, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa, reproduzida no aludido Parecer:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
 - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto observará os requisitos acima expostos, nos termos do art. 99 do RICARF.

Feitas tais considerações, passa-se, então a verificar se é permitido o aproveitamento de crédito sobre as despesas objeto do presente recurso.

No caso, a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado, que industrializa e comercializa açúcar, etanol, melão e derivados da cana de açúcar. Com relação às despesas com “manutenção de estradas”, a contribuinte afirma que “as estradas em questão são de indiscutível essencialidade, uma vez que por elas são transportados tantos os insumos, trabalhadores, maquinários quanto a própria produção da Recorrente. Podem ser comparadas às veias e artérias do processo produtivo da empresa”.

Entendo, no entanto, que não assiste razão à contribuinte neste ponto.

Isso porque, a partir do relato da Recorrente, não é possível verificar a relação de essencialidade ou relevância de tais despesas com o processo produtivo. Para que uma despesa se enquadre no conceito de insumo, é necessário que a contribuinte demonstre a essencialidade ou a relevância para a sua atividade, ainda mais, quando a despesa não está diretamente ligada à sua atividade, como é o caso ora tratado. A contribuinte, no entanto, não se desincumbiu de tal ônus.

Destaca-se, nesse sentido, que em caso análogo ao presente, este também foi o entendimento deste órgão julgador, veja-se:

(...) DESPESAS NÃO LIGADAS À PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO COMO INSUMO. Não podem ser descontados créditos, por pessoa jurídica que exerça a atividade de fabricação de celulose, em relação a serviços de vigilância e segurança patrimonial e limpeza, serviços de manutenção na estrada, serviços doação, serviços de construção civil, apoio cartográfico e topográfico - materiais/serviços para aumento da capacidade operacional, estradas públicas, gastos relacionados à construção civil e serviços de tecnologia florestal, Materiais de tecnologia da informação, materiais de monitoramento de sistemas, gastos com consultoria e assistência técnica, serviços de limpeza, despesas com combustível utilizado no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, transporte de pessoal, serviços diversos (serviços outros gastos administrativos, serviços de apoio administrativo, serviços médicos, serviços de iluminação, serviços de Desenhista/Projetista, elaboração de etiquetas de controle - serviço gráfico, gastos com manutenção de equipamentos de telecomunicação para transmissão de sinais ópticos de voz e dados classificados como “serviço energia demanda”, manutenção de ar-condicionado para atender

a escritórios e salas elétricas, por não serem aplicados no processo de fabricação.
(...)

Acórdão nº 3402-011.408. Recurso Voluntário. Processo nº 13558.901078/2017-45. Sessão de 28 de fevereiro de 2024. Relator: Pedro Sousa Bispo.

Por tais razões, entendo que não assiste razão à contribuinte.

III - DISPOSITO

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho