



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12585.000302/2010-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.137 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	8 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CAMIL ALIMENTOS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS.

Dispõe a Súmula CARF nº 217 que os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Tratando-se de direito creditório é dever do contribuinte comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. O princípio da verdade material não pode ser invocado para suprir deficiências do contribuinte em provar o seu direito em momento oportuno.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em (i)conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do laudo técnico juntado somente após a publicação da pauta de julgamento da presente sessão, (ii)rejeitar as preliminares de nulidade e, (iii) no mérito, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) relativo à Cofins não cumulativa – Mercado Interno, no período de 01/10/2008 a 31/12/2008, objeto de auditoria fiscal instaurada com base no MPF nº 0816500-2014-00098-5.

Conforme consta do Despacho Decisório (fls. 1749/1754), fundamentado na Informação Fiscal de fls. 1719/1746, o direito creditório foi parcialmente reconhecido, tendo sido glosados os seguintes créditos:

- (i) Matérias-primas e insumos;
- (ii) Arroz Integral: não foram reconhecidos créditos presumidos sobre compras de arroz integral, por estarem sujeitos à alíquota zero;
- (iii) Arroz Nacional: não foram reconhecidos créditos sobre compras de arroz em casca de produtores rurais, considerados sem previsão legal para creditamento presumido. Apenas as aquisições junto a pessoas jurídicas foram parcialmente aceitas;
- (iv) Trading: os valores descontados se referem à aquisições de mercadorias para posterior revenda, sem direito a ressarcimento ou compensação do respectivo crédito;
- (v) Serviços que não dizem respeito a insumos relacionados com saídas não tributadas;
- (vi) Combustíveis, já que parte das notas fiscais não evidenciaram sua aquisição efetiva;

- (vii) Embalagem, por não serem considerados insumos passíveis de serem resarcidos;
- (viii) Fretes relativos a transferências internas de mercadorias, por não se tratar de operações de venda.

A fiscalização também realizou a segregação das receitas tributáveis e sujeitas à alíquota zero, desconsiderando os valores de “descontos incondicionais” e “bonificações de vendas” por ausência de comprovação documental e previsão legal para exclusão da base de cálculo.

Inconformada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 13/08/2014, alegando, em síntese:

- (i) a nulidade do despacho decisório, por inobservância aos princípios do contraditório, ampla defesa e motivação das glosas efetuadas;
- (ii) erro na glosa do arroz Integral que dá direito ao crédito presumido;
- (iii) o erro na glosa do arroz em casca de produtores rurais com CNPJ, argumentando que esses produtores configuram pessoas jurídicas e suas aquisições devem gerar direito ao crédito;
- (iv) o equívoco na glosa de serviços essenciais, sem detalhamento das notas fiscais consideradas ou fundamentos legais;
- (v) a falta de clareza e motivação na glosa de combustíveis, dificultando o contraditório;
- (vi) o erro na glosa dos créditos relativos à aquisição de embalagens, que devem ser consideradas como insumos utilizados na produção de arroz;
- (vii) a discordância quanto à glosa de fretes entre estabelecimentos, sob argumento de essencialidade e amparo legal;
- (viii) desconsideração indevida de exclusões da base de cálculo como descontos e bonificações, sem demonstração dos critérios utilizados;
- (ix) pedido de diligência/perícia, caso não acolhida a nulidade, para esclarecimento de pontos técnicos.

A 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/FOR, por meio do Acórdão nº 08-43.343, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, da seguinte forma:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando os termos e demonstrativos integrantes das autuações oferecem à contestante todas as

informações relevantes para sua defesa, comprovada através da apresentação de manifestação de inconformidade em que demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

ARROZ INTEGRAL ADQUIRIDO COM ALÍQUOTA ZERO.

CRÉDITO PRESUMIDO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido apurado na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, somente pode ser utilizado para dedução do valor da contribuição social apurado no regime de apuração não cumulativa. Logo, não lhe são aplicáveis as permissões de utilização para compensação com outros tributos ou resarcimento em dinheiro previstos na legislação fiscal.

ARROZ NACIONAL EM CASCA ADQUIRIDO DE PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO.

CRÉDITO PRESUMIDO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido estabelecido consoante o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de resarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa.

DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (insumos, produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da contribuição social não cumulativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Credítario Não Reconhecido

A contribuinte, tendo tomado ciência do referido acórdão em 07/08/2018, interpôs Recurso Voluntário, no dia 06/09/2018, requerendo, em síntese, a reforma da decisão recorrida,

pelos mesmos fundamentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade. Deixa de contestar, porém, as exclusões da base de cálculo como descontos e bonificações. Sustenta, ainda, a violação expressa ao devido processo legal, por deixar de examinar as alegações relativas a ausência de justificativas para as referidas glosas.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### **1. Do conhecimento dos documentos trazidos após o Recurso Voluntário**

Como se sabe, nos termos da legislação de regência, a juntada de documentos deve ocorrer por ocasião da impugnação ou da manifestação de inconformidade, constituindo essa a regra geral prevista no processo administrativo tributário. Assim, a invocação dos princípios da verdade material e do formalismo moderado representa, em verdade, uma exceção a essa regra legal, admitindo-se, em caráter extraordinário, a apresentação de documentos em momento posterior.

Essa própria Turma reconhece possibilidade de juntada de documentos até mesmo em sede de Recurso Voluntário, ou ainda em fase subsequente, desde que haja tempo hábil para que o julgador possa realizar a adequada análise dos novos elementos, garantindo a efetividade e a segurança jurídica do julgamento.

Ocorre que, no presente caso, os documentos foram apresentados apenas dois dias úteis antes da sessão de julgamento, não havendo tempo razoável para que todo o processo seja reexaminado sob a ótica das novas provas.

Pelo exposto, impõe-se o não conhecimento da juntada extemporânea, prosseguindo-se o julgamento do Recurso Voluntário com base apenas nos elementos trazidos aos autos em momento oportuno.

### **2. Preliminares**

#### **a. Nulidade do acórdão recorrido**

Sustenta a Recorrente a nulidade da decisão recorrida pela omissão quanto à falta de justificativa da fiscalização para as glosas realizadas.

Todavia, o exame detido dos autos revela que a DRJ enfrentou expressamente a matéria:

Ao se cotejar a manifestação de inconformidade pela interessada manejada o que se observa é que para a maioria dos itens glosados foram tecidos argumentos cuja construção demonstra ter a interessada compreendido de uma forma adequada o ato administrativo em análise e contra ele arregimentado teses jurídicas alicerçadas na legislação que teve por pertinente.

A título de exemplo, vejamos a glosa que atingiu os créditos decorrentes das aquisições do arroz integral.

Em um primeiro momento a interessada registrou ser equivocado o entendimento fiscal, segundo o qual devem ser glosados tais créditos em razão de os produtos com os NCMs 1006.20.10 e 1006.30.21 estarem sujeitos à alíquota zero, relativamente ao PIS e à Cofins. Para a requerente, o creditamento se encontra garantido na forma estabelecida para o crédito presumido previsto na Instrução Normativa nº 660, de 2006.

O mesmo se deu no relacionado à glosa dos créditos do arroz nacional, adquirido de produtores rurais pessoas jurídicas.

Neste caso, tendo por base dispositivos da Lei nº 10.925, de 2004, além da Instrução Normativa nº 660, de 2006, consignou a defesa que como os alienantes são pessoas jurídicas, haverá direito ao crédito nas alíquotas cheias das contribuições sociais. Acresceu que caso assim não se entenda, pelo menos se haverá que se reconhecer a possibilidade do desconto do crédito presumido estabelecido para os insumos adquiridos de cerealistas.

Diferente não foi a situação no caso da glosa de créditos relacionados aos fretes pagos quando das transferências de mercadorias entre estabelecimentos filiais da pessoa jurídica, efetivada pela fiscalização pelo fato de não se tratarem de operações de vendas.

Para a litigante, ao ser interpretada de uma forma mais ampla a legislação admite o crédito mesmo no caso de transferências de um estabelecimento para outro da pessoa jurídica, tendo afiançado, além disso, que as transferências ocorreram na forma de vendas vinculadas, hipótese em que a própria "Ajuda" do programa gerador da DACON admite o direito ao crédito.

Sendo assim, o que seguramente se pode afirmar é que a leitura da peça contestatória se presta para esclarecer que os fatos imputados pela fiscalização à autuada foram por ela perfeitamente compreendidos, possibilitando o exercício do seu direito de defesa, o que torna patente inexistir fundamento para que se decrete a nulidade suscitada pela defesa.

(...)

É bem verdade que no tocante a algumas glosas a impugnante registrou terem sido implementadas sem que a fiscalização apresentasse as necessárias justificativas para os cortes efetivados, tendo sido o que ocorreu com os combustíveis e com as embalagens, tratando-se de situações que serão adiante analisadas e na hipótese de ser confirmada a versão pela defesa apresentada, a solução a ser dada será a reversão pontual das glosas fiscais, e não a decretação da nulidade do Despacho Decisório como um todo.

Em síntese, a DRJ, ao se analisar a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada, entendeu que para a maior parte dos itens glosados, foram apresentados

argumentos consistentes, demonstrando que a contribuinte compreendeu de forma adequada o conteúdo e o alcance do ato administrativo impugnado. Por essa razão, entendeu-se não haver fundamento jurídico para acolher a preliminar de nulidade.

A decisão também reconheceu que, em relação a determinadas glosas — como os referentes a combustíveis e embalagens —, a justificativa apresentada pelo fiscal de fato pode parecer à primeira vista insuficientes. No entanto, registrou que tais pontos seriam analisados no mérito e, se procedente a alegação, as glosas seriam revertidas pontualmente, não havendo motivo para invalidar integralmente o despacho decisório.

Dessa forma, não há que se falar em omissão do acórdão recorrido, de modo que voto por rejeitar tal preliminar.

### **3. Do mérito**

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos diz respeito à apuração de créditos de PIS não-cumulativo, permanecendo a controvérsia sobre os seguintes pontos:

- a. Créditos relativos a insumos
  - i. gastos com embalagens;
  - ii. gastos com gastos com combustíveis e lubrificantes;
- b. crédito com gastos com frete;
- c. crédito relativo ao arroz integral;
- d. crédito relativo ao arroz em casca;

É o que se passa a analisar.

#### **a. Dos insumos**

Antes de analisar especificamente cada uma das glosas, é imprescindível contextualizar o conceito jurídico de insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecida no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não-cumulatividade do PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, entendeu que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto. Especificamente sobre o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo

contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça:

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 SEGUINTE 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.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, o STJ fixou orientação definitiva acerca do conceito de insumo, estabelecendo que este deve ser interpretado à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio CARF, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 98, inciso II, alínea b, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, Regimento Interno do CARF (RICARF), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Feitas tais considerações, passa-se à análise dos itens específicos.

#### i. Dos gastos com combustíveis e lubrificantes

Quanto a este item, a fiscalização identificou que os créditos relacionados a combustíveis e lubrificantes declarados pela Recorrente ultrapassavam os valores suportados por documentação fiscal válida, gerando uma diferença que foi glosada. A DRJ, por sua vez, manteve o entendimento adotado pela autoridade fiscal de origem, ao argumento de que a divergência foi corretamente apurada, conforme demonstrativos e planilhas juntados aos autos, discriminados por trimestre do período fiscalizado. As notas fiscais apresentadas por amostragem não tiveram força probatória suficiente, por representarem apenas parcela dos créditos aceitos, sem afastar a diferença identificada. Assim, diante da instrução probatória considerada adequada, concluiu-se pela correção da glosa fiscal aplicada sobre combustíveis e lubrificantes.

A Recorrente, por sua vez, limita-se a afirmar, de forma genérica, que tais gastos seriam essenciais ao processo de beneficiamento e comercialização de seus produtos. Alega que a DRJ, ao manter a glosa com base apenas no argumento de que as notas fiscais apresentadas (Anexo V da impugnação) não possuiriam valor probante, teria deixado de apreciar que a apropriação dos créditos decorre de expressa previsão legal.

Sem razão à Recorrente.

A possibilidade de que a apropriação de créditos decorra, no presente caso, de previsão legal expressa não dispensa o julgador de proceder à análise detida das circunstâncias concretas. Ainda que, em tese, determinado gasto possa ser classificado como essencial e relevante ao processo produtivo da Recorrente, tal enquadramento teórico não é suficiente por si só. É imprescindível a demonstração, por meio de documentação idônea, de que a despesa efetivamente ocorreu e que os bens ou serviços correspondentes foram utilizados no contexto produtivo alegado. Sem essa comprovação fática e documental, a essencialidade se mantém apenas em nível abstrato, não gerando, por consequência, o direito ao crédito pleiteado.

O ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito é do contribuinte, que deve apresentar comprovação cabal da essencialidade de determinado gasto. No caso, porém, a Recorrente apenas alega genericamente o uso de combustíveis em seu processo produtivo, mas não comprova documentalmente a vinculação.

Assim, diante da ausência de comprovação suficiente, manteve-se a glosa quanto a este item.

## ii. Dos gastos com embalagem

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização verificou que parte dos créditos declarados como aquisição de embalagens incluía itens que não se enquadram como insumos relacionados à produção de arroz — como preformas, tampas, alças e rótulos utilizados no envase e comercialização de água e sardinha. Apenas as embalagens efetivamente vinculadas ao arroz foram consideradas, sendo glosados os valores referentes a itens sem comprovação de uso no processo produtivo.

A DRJ manteve a glosa dos créditos, ao argumento de que, assim como ocorreu no caso dos combustíveis, a fiscalização teria constado, por meio das planilhas anexas, que os créditos declarados como embalagens superavam os valores efetivamente comprovados por notas fiscais, glosando a diferença apurada.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, diante da essencialidade das embalagens secundárias e terciárias para o acabamento do produto e sua adequada comercialização, não haveria que se falar em manutenção da referida glosa. Afirma que os produtos utilizados como embalagem correspondem ao acondicionamento direto do arroz, feijão, lentilha, entre outros, enquanto as embalagens secundárias destinam-se ao agrupamento dos produtos já acondicionados na embalagem primária, formando fardos ou pacotes prontos para comercialização.

Como já exposto, tratando-se de direito creditório, o ônus da prova quanto à liquidez e certeza do crédito pleiteado recai sobre o contribuinte, que deve demonstrar, de forma clara e inequívoca, a essencialidade ou relevância dos bens e serviços para o seu processo produtivo.

No caso em análise, entretanto, a Recorrente, embora tenha afirmado que os produtos utilizados como embalagem correspondem ao acondicionamento direto de mercadorias distintas do arroz nacional — como feijão, lentilha, entre outros —, não comprovou a vinculação direta dos dispêndios glosados ao processo produtivo do arroz nacional, nem apresentou detalhamento capaz de evidenciar o nexo causal entre tais serviços e sua atividade produtiva.

Assim, diante da ausência de comprovação suficiente, voto pela manutenção da glosa quanto a este ponto.

**b. Dos gastos com armazenagem e frete de produtos acabados**

Quanto a esse ponto, a Recorrente alega que a fiscalização teria desconsiderado equivocadamente os créditos relativos às transferências realizadas entre a matriz e suas filiais. Argumenta que, após a conclusão do produto acabado, é necessário, para o cumprimento do objeto social da empresa — que consiste na venda —, realizar a transferência desse produto para seus Centros de Distribuição, localizados em diversas regiões do país, a fim de alcançar o mercado nacional.

No entanto, recentemente, a questão restou definitivamente superada por este Conselho, por meio da Súmula CARF nº 217, redigida nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3<sup>a</sup> Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Dessa forma, entendo que deve ser mantida a referida glosa.

**c. Dos créditos relativos ao arroz integral**

No que se refere ao arroz integral, a fiscalização entendeu que o enquadramento dos produtos nos NCMs 1006.20.10 e 1006.30.21, sujeitos à alíquota zero de PIS e Cofins, conforme a Lei nº 10.925/2004, afastaria o direito ao crédito.

A Recorrente apesar de reconhecer que o arroz integral estaria sujeito à alíquota zero de PIS e Cofins, argumentou que, à época das aquisições, havia previsão legal para o aproveitamento de crédito presumido, nos termos do art. 5º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 660/2006. Tal dispositivo autoriza pessoas jurídicas com atividade agroindustrial, no regime de não cumulatividade, a descontar créditos presumidos calculados sobre produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, abrangendo mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12, 15 e 16 da NCM.

No entanto, como muito bem abordado pela DRJ, a norma que instituiu o crédito presumido para produtos agropecuários, como o arroz integral, autoriza apenas a dedução desse valor do PIS e da Cofins devidos no regime não cumulativo, não permitindo sua compensação com outros tributos nem seu resarcimento em dinheiro. Vejamos:

Como o arroz integral objeto da tributação possui os NCMs 1006.20.10 e 1006.30.21, por certo que no período objeto da glosa fiscal havia a possibilidade da apuração do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.925, de 2004.

A despeito da possibilidade da apuração do crédito presumido, atenção especial deve ser dada ao disposto pelo art. 8º da antes referida Lei nº 10.925, de 2004, a seguir reproduzido [sublinhei]:

Lei nº 10.925, de 2004

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Art. 17. Produz efeitos:

[...]

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei;

Ao instituir essa hipótese de crédito presumido a norma estabeleceu a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir do PIS e da Cofins devidos em cada período de apuração o valor do crédito presumido incidente sobre o valor dos insumos referidos no inciso II do caput do art. 3º da Leis nº 10.637, de 2002, e da Leis nº 10.833/2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Vê-se, portanto, que inexiste permissivo legal a amparar o resarcimento do crédito presumido ou a sua utilização na forma de compensação com tributos devidos pela pessoa jurídica, o que corresponde à matéria aqui tratada.

Trata-se de regramento insculpido de forma expressa pelo inc. II, § 3º, do art. 8º da antes mencionada Instrução Normativa [assinalei]:

Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006

Art. 8º

[...]

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

Reiterando o entendimento acima delineado, tem-se o ato legal abaixo colacionado:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 2005

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º e art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 6º, § 2º, e art. 51, §§ 3º e 4º, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, arts. 8º e 15, e da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, art. 16, e o que consta do processo nº 10168.004233/2005-45, declara:

**Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.**

**Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.**

Art. 3º O valor do crédito relativo à aquisição de embalagens, previsto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º, não pode ser objeto de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Importa salientar que a impossibilidade da utilização do crédito presumido em ressarcimento/compensação já foi referendado por meio de Solução de Consulta com efeito vinculante perante este órgão julgador. Vejamos:

Solução de Consulta Cosit nº 69 de 23 de janeiro de 2017

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido apurado na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, somente pode ser utilizado para dedução do valor da Contribuição para o PIS/Pasep apurado no regime de apuração não cumulativa.

Não são aplicáveis ao crédito presumido apurado na forma dos arts. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, as permissões de utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro constantes, entre outros, do inciso II do § 1º e § 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, do inciso II do § 1º e § 2º do art. 6º

da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e do art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925, DE 2004.

**COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O crédito presumido apurado na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, somente pode ser utilizado para dedução do valor da Cofins apurado no regime de apuração não cumulativa.

Não são aplicáveis ao crédito presumido apurado na forma dos arts. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, as permissões de utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro constantes, entre outros, do inciso II do § 1º e § 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, do inciso II do § 1º e § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e do art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010.

Destaco ainda o fato de já haver esta DRJ/FOR se deparado com julgado contendo a CAMIL ALIMENTOS no polo passivo da relação jurídico tributária, tendo na ocasião sido proferida a decisão a seguir apresentada:

Acórdão DRJ/FOR nº 08-32.438 de 12 de janeiro de 2015

**CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO.**

O crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 somente poderá utilizado para desconto dos valores da COFINS, sendo afastada a hipótese de ressarcimento em dinheiro ou a compensação com outros tributos ou contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento a este pedido.

**d. Dos créditos relativos ao arroz com casca**

Quanto a este ponto, a fiscalização constatou que o arroz com casca (NCM 1006.10.10) adquirido pela Recorrente provinha, em sua maioria, de pessoas físicas — hipótese em que se aplicaria crédito presumido — e, em menor parte, de pessoas jurídicas, sujeitas às alíquotas cheias de PIS (1,65%) e Cofins (7,6%). Na análise das planilhas e memórias de cálculo, verificou-se que a Recorrente apropriou créditos superiores aos valores comprovados por notas fiscais de aquisições de pessoas jurídicas, resultando em diferença de R\$ 20.381.425,98. Em diligências, foram apresentadas notas fiscais de fornecedores identificados como pessoas jurídicas, mas emitidas como “notas de produtor”, sem incidência de PIS/Cofins, o que afasta o direito ao crédito. Entre esses fornecedores estavam Fazenda da Coxilha Agropecuária Ltda., Granja Mangueira Agropecuária S/A, Itapeva S/A, CLSA Sul e Fundação de Apoio e Desenvolvimento IRGA.

A Recorrente, por sua vez, argumenta que a fiscalização agiu de forma contraditória ao glosar os créditos referentes à compra de arroz em casca de pessoas jurídicas, visto que seu próprio relatório reconheceu o direito ao crédito integral, aplicando as alíquotas normais de PIS (1,65%) e Cofins (7,6%) nessas aquisições. Para além disso, reconheceu que, nas aquisições de

arroz em casca (NCM 1006.10.10) provenientes de cerealistas-produtores rurais, a exigibilidade do PIS e da Cofins fica suspensa.

De fato, existem três situações distintas para a tomada de crédito nesse contexto:

- Compras de fornecedores pessoas físicas, que geram direito ao crédito presumido conforme a Lei nº 10.925/2004;
- Compras com suspensão do PIS/Cofins de produtores rurais pessoas jurídicas, também com direito ao crédito presumido;
- Compras de pessoas jurídicas não produtoras rurais, tributadas normalmente, com direito ao crédito básico previsto na legislação específica.

Ocorre que, nos casos em que a lei reconhece o direito ao crédito presumido, também impõe a limitação de que este somente pode ser utilizado para dedução do PIS e da Cofins devidos em cada período de apuração. Tal previsão, por evidente, afasta a possibilidade de empregar essa modalidade de crédito em pedidos de resarcimento ou na compensação com tributos diversos do PIS e da Cofins devidos pela pessoa jurídica — aspecto já devidamente demonstrado na análise do tópico precedente, relativo ao arroz integral.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este ponto.

#### **4. Dispositivo**

Diante todo o exposto, voto por (i)conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do laudo técnico juntado somente após a publicação da pauta de julgamento da presente sessão, (ii)rejeitar as preliminares de nulidade e, (iii) no mérito, na parte conhecida, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara**