



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13851.901795/2014-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.284 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CITROSUCO S/A AGROINDUSTRIA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITO. CÁLCULO. RATEIO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. EXCLUSÃO.

As receitas decorrentes de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não integram o total das receitas de exportação da empresa comercial exportadora, para efeito de cálculo do índice de rateio utilizado, na apuração do crédito da contribuição passível de aproveitamento.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que indispensáveis à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

BENS PARA REVENDA. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS não cumulativo, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação,

por parte da comercial exportadora, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios.

NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS BÁSICOS. RECEITA TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO.

O valor dos créditos básicos, calculados nas aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, devidamente comprovados, somente deve ser utilizado para a dedução devida da contribuição.

Não é permitido o ressarcimento do saldo credor da Cofins ou do PIS apurados pelo regime da não-cumulatividade vinculado à receitas tributadas auferidas em operações no mercado interno.

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS. SERVIÇO QUE SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMOS. INADEQUAÇÃO DO RACIOCÍNIO DE QUE O ACESSÓRIO SEGUE O PRINCIPAL. O REGIME DE CRÉDITO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO É O MESMO DA MERCADORIA TRANSPORTADA.

Os créditos de frete de insumos, contratados pela Recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser apurados com as alíquotas básicas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independente do regime a que se submetem os insumos transportados.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem corresponderem a uma operação de venda, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS ou COFINS.

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CREDITAMENTO. LIMITES.

A teor do art. 3º, VI das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e art. 31 da Lei nº 10.865/2004, os encargos de depreciação passíveis de creditamento circunscrevem-se às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e empregados na produção, adquiridos a partir de 01/05/2004, vedado o aproveitamento de valores oriundos de reavaliação patrimonial.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2 de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TAXA SELIC. CORREÇÃO. RESSARCIMENTO PIS/COFINS. NOTA CODAR 22/2021. POSSIBILIDADE

Deve-se aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em votar da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer integralmente do recurso e, no mérito, para dar-lhe parcial provimento a fim de reverter as glosas sobre: a) despesas com arrendamento de unidades fabris; b) despesas de movimentação de embalagens de transporte (tambores, etc) entre estabelecimentos; c) despesas com embalagens de transporte; d) sobre os fretes incidentes na aquisição de insumos sujeitos à suspensão, alíquota zero ou créditos presumidos; e) encargos de depreciação sobre os bens adquiridos antes de 1.5.2004, utilizados na produção, por aplicação do tema 244 do STF; e f) aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de PIS e Cofins, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, nos termos da Nota CODAR 22/2021; ii) por maioria, para manter a glosa sobre: a) crédito calculados sobre dispêndios com atividade de apoio (combustível); b) dispêndios com partes e peças e óleos lubrificantes para caminhões; c) despesas relacionadas com fretes no transporte de adubo no cultivo de palmito; e d) fretes no transporte de produtos acabados, que sejam utilizados na formação de lotes de exportação. Vencidas a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, que dava provimento ao recurso em maior extensão nesses pontos (a,b,c e d) e a Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães que dava provimento ao recurso em maior extensão somente com relação ao item “c”; iii) por voto de qualidade, para manter as glosas sobre a depreciação calculada sobre: a) de pesquisa e desenvolvimento; b) “Melhorias das linhas de amônia/refrigeração Fase I”; e c) “Melhorias de tubulações / bombas”. Vencidos (as) os (as) conselheiros (as) Joana Maria de Oliveira Guimarães, Wilson Antonio Souza Corrêa e Sabrina Coutinho Barbosa, por entenderem que os equipamentos utilizados nessas atividades são também utilizados no processo produtivo.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio KirznerEjchel, Sabrina Coutinho Barbosa e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

**RELATÓRIO**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante na resolução nº 3402001.890, proferida por esta colenda turma colegiada, com os devidos acréscimos:

O interessado transmitiu o PER nº 13889.73184.310713.1.1.08-0505, no qual requer ressarcimento de crédito referente ao PIS não-cumulativo do 1º trimestre de 2012. Posteriormente transmitiu as Dcomps nº 42491.67367.200913.1.3.08-0901, 35610.03501.150217.1.3.08-6115, 12073.50486.240217.1.3.08-2044, 42402.90751.150317.1.3.08-3090, 03296.26136.200317.1.3.08-7937, 32473.00031.300317.1.3.08-9500, 08371.52593.310317.1.3.08-2600, 27820.06717.130417.1.3.08-7095, 28048.53605.200417.1.3.08-1701, 36988.81159.280417.1.3.08-0779, 11126.03013.300517.1.3.08-6030, 09702.08165.300617.1.3.08-1087, 07240.51175.200717.1.3.08-1072, 2017 02330.91902.280717.1.3.08-3804 e 11174.42538.200917.1.3.08-2894, visando compensar os débitos nela declarados com o crédito acima;

A DRF-Araraquara/SP emitiu o Despacho Decisório nº 189/2018, no qual não reconhece o direito creditório pleiteado e não homologa a compensação pleiteada;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que:

a) A necessidade de reunião e análise conjunta de todos os pedidos de ressarcimento indicados no TDPF n. 0812200-2018-00272-1, assim como dos autos de infração de multa isolada vinculados;

b) Preliminarmente: necessidade de revisão de ofício do despacho decisório;

c) Os créditos decorrentes da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS;

d) Breves considerações acerca do processo produtivo da requerente;

e) Álcool – insumos específicos;

f) Dispêndios com armazenagem;

g) Dispêndios com arrendamento de unidades fabris;

h) A improcedência das glosas realizadas sob a equivocada noção de “insumos para produção de outros insumos”: bens e serviços agrícolas;

i) A improcedência das glosas relacionadas aos bens e serviços industriais: o suposto emprego fora do processo produtivo dos bens destinados à venda;

i.1) Dispêndios relativos à etapa pós-operacional;

i.2) Dispêndios relativos às pás-carregadeiras;

i.3) Dispêndios com “atividades de apoio”;

j) A improcedência das glosas relacionadas aos caminhões;

j.1) Dispêndios com aluguéis de caminhões;

Uma vez processada, a manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente pela DRJ de Juiz de Fora (MG), o que se deu nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012

PIS/PASEP E COFINS. INSUMOS.

A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste recurso, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade.

O colegiado da turma 3402 achou por bem baixar o processo em diligência para que a autoridade fiscal esclarecesse os seguintes pontos:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, para apresentar todos os comprovantes de pagamento do arrendamento das unidades fabris objeto da glosa de créditos; e

2. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima;

3. Que a Fiscalização explique, com base nas planilhas elaboradas, se a exclusão de créditos de devoluções de vendas efetuada importou em redução do crédito pleiteado pela Recorrente, conforme alegado em recurso.

4. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Cumprida a solicitação do colegiado, o processo retornou ao CARF para continuidade do julgamento, conforme procedi.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que o contribuinte pede a reunião de vários processos com o aqui tratado para que sejam julgados conjuntamente, o que faz ao fundamento da conexão entre tais casos. Os processos que o contribuinte pretende ver julgados em conjunto são os seguintes:

Processo	Tributo	Período	Controle de Débitos Processos de cobrança
13851.901796/2014-54	COFINS	1º Trimestre de 2012	13851.721460/2018-33
13851.901798/2014-43	COFINS	2º Trimestre de 2012	13851.721470/2018-79, 13851.721478/2018-35, 10865.722298/2018-23 e 10850.722266/2018-97
13851.901800/2014-84	COFINS	3º Trimestre de 2012	Encerrados
13851.901802/2014-73	COFINS	4º Trimestre de 2012	Encerrados
13851.901797/2014-07	Contribuição ao PIS	2º Trimestre de 2012	13851.721469/2018-44, 10855.722429/2018-91, 10865.722279/2018-05 e 10825.722187/2018-93
13851.901799/2014-98	Contribuição ao PIS	3º Trimestre de 2012	Encerrado
13851.901801/2014-29	Contribuição ao PIS	4º Trimestre de 2012	Encerrado
Processos	Matéria		
13851.720906/2016-41	Multa isolada de 50% (Art. 74, parágrafo 17, da Lei n. 9430, de 27.12.1996)		
13851.721549/2018-08			
13851.721551/2018-79			
13851.721553/2018-68			
Processo	Tributo	Período	Controle de Débitos Processos de cobrança
13851.721555/2018-57 (encerrado)			
13851.721559/2018-35 (encerrado)			
13851.721560/2018-60 (encerrado)			
13851.721563/2018-01 (encerrado)			

Importante destacar que os processos acima listados já se encontram para julgamento desta Turma julgadora, por intermédio do mecanismo da repetitividade, capitulado no art. 47, § 1º do RICARF. Para ser mais preciso, foram formados 02 (dois) lotes de paradigmas, tendo como recursos paradigmas o presente processo de compensação, bem como os auto de infração de multa isolada nº 13851720906/2016-41, também de minha relatoria, que já foi julgado em sessão passada.

Não obstante, conforme se observa da petição do Contribuinte, o objetivo primordial com esta reunião seria o de evitar decisões materialmente contraditórias para casos análogos, de modo a garantir uma unicidade de tratamento e, por conseguinte, uma segurança jurídica de índole material.

Nesse sentido, é possível afirmar que, como os 02 lotes de processos estão sujeitos ao julgamento da mesmíssima Turma julgadora, a pretensão do Contribuinte, ainda que por uma via transversa, foi atingida.

Feito esse esclarecimento prévio, passa-se à análise do mérito.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento de PIS não-cumulativo vinculado à receita de produtos destinados à exportação do 1º trimestre de 2012, com pedidos de compensação atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas, bem como a empresa não efetuou corretamente o rateio proporcional dos créditos da Contribuição.

Em resumo, de acordo com o relatório de auditoria fiscal, a fiscalização procedeu aos seguintes ajustes na determinação da base de cálculo dos créditos da contribuição em comento:

(i) Álcool – insumos específicos: nesse item a fiscalização glosou os créditos relativos aos insumos utilizados na produção de álcool adquiridos nos meses em que não houve exportação desse produto. Assim, como somente houve exportação de álcool nos meses de agosto a dezembro de 2012, os créditos apropriados nos meses de janeiro a julho foram glosados;

(ii) Armazenagem: segundo a fiscalização, a armazenagem de laranjas não integra o processo produtivo, de modo que os dispêndios com bens e serviços aplicados na armazenagem das laranjas colhidas nos pomares não geram direito ao creditamento;

(iii) Arrendamento: os registros de arrendamento das unidades fabris foram glosados, pois a d. Autoridade fiscal compreendeu que os contratos firmados com a Citrovita Comércio e Serviços Ltda. (arrendadora) eram inidôneos;

(iv) Bens e serviços agrícolas: os dispêndios com bens e serviços vinculados aos pomares de frutos mantidos pela recorrente foram glosados em virtude de a Fiscalização, considerar que não houve exportação de frutas pela Recorrente, ter entendido que o processo produtivo do suco não está integrado pela parte agrícola, de cultivo dos frutos. Os gastos dessa

etapa seriam insumo do insumo, não passíveis de creditamento. Nesse contexto, todos os créditos relativos a insumos utilizados na etapa agrícola do ciclo produtivo da recorrente foram glosados;

(v) Bens e serviços industriais: adotando uma interpretação restritiva quanto ao alcance do conceito de “insumos” previsto na legislação da contribuição ao PIS e da COFINS, os gastos com diversos bens e serviços utilizados pela recorrente nas diversas etapas de seu ciclo produtivo foram glosados sob o entendimento de que se referem a dispêndios relativos à etapa pós operacional, à manutenção de pás-carregadeiras e às “atividades de apoio”;

(vi) Caminhões: segundo a análise fiscal, o direito creditório previsto no art. 3º, inciso IV, da legislação de regência da contribuição social em análise, não se aplica na hipótese de aluguel de veículos;

(vii) CPP – insumos específicos: similarmente ao raciocínio empreendido no que tange aos insumos relativos à produção de álcool, nesse item a fiscalização glosou os créditos relativos aos insumos adquiridos nos meses em que não houve exportação desse produto. Assim, como somente houve exportação nos meses de janeiro a março e agosto a dezembro de 2012, os créditos apropriados nos meses de abril a julho foram glosados;

(viii) Devoluções: como as devoluções de vendas foram de produtos e mercadorias vendidas no mercado interno, a fiscalização glosou o crédito apropriado. Ocorre, no entanto, que, conforme destacado pela própria fiscalização, esses valores não foram considerados pela recorrente na apuração dos créditos objeto do presente pedido de ressarcimento;

(ix) Embalagens de transporte: partindo da distinção entre embalagens de transporte e de apresentação, diversos insumos utilizados pela recorrente foram glosados pela fiscalização;

(x) Energia elétrica: os dispêndios com energia elétrica nos estabelecimentos rurais da recorrente foram glosados, com base no mesmo entendimento manifestado no item “Bens e serviços agrícolas” acima;

(xi) Comercial exportação: segundo a análise fiscal, a aquisição de bens pararevenda, destinados a recinto alfandegado, configura atuação no âmbito de empresas comerciais exportadoras, impossibilitando o aproveitamento de crédito sobre tais dispêndios, tendo em vista a vedação contida no parágrafo 4º do art. 6º da Lei n. 10833, aplicável à contribuição ao PIS em razão do art.15, inciso III, da Lei n. 10833;

(xii) Cultivo de palmito: a Fiscalização indeferiu os créditos sobre os insumos relativos ao cultivo de palmito em razão de não ter havido exportação de palmito no período (2012);

(xiii) Fretes: a d. Autoridade Fiscal sustenta que diversos gastos incorridos com fretes em diferentes etapas do processo produtivo da recorrente não gerariam direito creditório da aludida contribuição, sob diferentes fundamentos;

(xiv) Geração de vapor: a fiscalização sustenta que “a produção de vapor consiste, portanto, num processo produtivo em si mesmo, delimitado e bem definido, cuja finalidade é a geração de energia térmica, a qual, por sua vez, não é destinada à venda, mas destinada a ser utilizada nas instalações da própria empresa”, o que motivou indeferimento do direito creditório sobre os dispêndios com bens, serviços e combustíveis empregados na produção de vapor;

(xv) Produtos químicos: segundo a análise fiscal, os gastos com aquisição de diversos produtos químicos, utilizados em diversas etapas do processo produtivo da Recorrente, não gerariam direito creditório, eis que não são incorporados ao produto final ou consumidos em contato com este produto durante a sua produção;

(xvi) Bens do ativo não circulante: foram glosados os créditos apurados sobre os encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 01.05.2004, bem como de máquinas e equipamentos supostamente não utilizados no processo produtivo;

(xvii) Coeficientes de rateio: segundo a análise fiscal, a Recorrente não considerou em seu cálculo que determinadas receitas escrituradas no grupo de contas “31 – VENDA DE PRODUTOS, MERCADORIAS E SERVIÇOS” não se qualificam para participarem do rateio de créditos, sob a justificativa de que decorrem de sua atuação na qualidade de empresa comercial exportadora;

(xviii) Ajuste negativo de crédito pelas aquisições da Citrovita: diante de determinadas aquisições efetuadas pela recorrente no mês de dezembro de 2011, cuja finalidade específica de exportação teria sido posteriormente identificada (2012), com a destinação dos produtos para recinto alfandegado, sustenta a d. autoridade fiscal que “como a fiscalizada apurou tais créditos em 2011, caberia a ela efetuar os ajustes em 2012, à medida que encaminhava as mercadorias para o recinto alfandegado, registrando em suas memórias de cálculo os ajustes negativos de crédito”;

Com efeito, após o julgamento da DRJ, restaram como controversas no processo os ajustes sobre os créditos, envolvendo as seguintes rubricas:

- (i) coeficiente de rateio;
- (ii) arrendamento;
- (iii) bens e serviços industriais (parte);
- (iv) caminhões;
- (v) comercial exportadora;
- (vi) fretes (parte);
- (vii) bens do ativo não circulante (parte);
- (viii) álcool – insumos específicos;
- (ix) CPP – insumos específicos;
- (x) embalagens de transporte;
- (xi) devoluções;
- (xii) cultivo de palmito;
- (xiii) ajuste negativo de crédito pelas aquisições da Citrovita; e
- (xiv) atualização do crédito pela Taxa Selic.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividade precípua a industrialização (em especial fabricação de suco de laranja e subprodutos) de produtos destinados ao mercado interno e externo, além da comercialização dessas frutas in natura (em menor quantidade). Na produção de sucos, para obtenção de tais produtos finais, a Recorrente dispõe de fazendas de produção, atua como agroindústria, produzindo parte das frutas que utiliza em seu processo industrial (produção própria).

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao Contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado

pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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. 543C 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. 543C 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao 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;

**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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tivesse transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**Ementa.** CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

---

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal aplicou integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, o julgamento da DRJ analisou as glosas efetuadas sob o conceito de insumo estabelecido nesse julgado, segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Esse mesmo entendimento do conceito de insumo deverá nortear as análises das glosas que permaneceram controversas nesta fase processual, conforme será discorrido em alguns dos itens seguintes.

### **Coeficiente de rateio**

Nesse tópico, a Autoridade Fiscal concluiu que as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito das contribuições ao PIS e a COFINS, conforme vedação constante do §4º do art.6º, da Lei nº10.833/03.

A Recorrente sustenta a exclusão das receitas com o fim específico de exportação para o cálculo do índice de rateio não consta da norma que regulamenta a apuração do rateio proporcional. Cita a redação do parágrafo 8º, inciso II, do art. 3º das Lei n. 10637 e 10833:

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.”

Afirma que o inciso II acima transcrito não faz qualquer ressalva nesse sentido. Assim, não havendo distinção na lei, não cabe ao intérprete fazer tal distinção.

Conclui afirmando que não é possível que as receitas da atividade de comercial exportadora sejam consideradas “independentes” dos dois grupos de receitas, elas necessariamente devem integrar os fatores de cálculo da relação de proporcionalidade a que alude o parágrafo 8º.

Em que pese as considerações da Recorrente, observa-se no presente caso que há vedação expressa quanto à apropriação de créditos vinculados a receita de exportação, conforme dispõe o §4º do art.6º, da Lei nº10.833/03, *in verbis*:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I exportação de mercadorias para o exterior;

II prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

III prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

**§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.**

(...)

**Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:**

(...)

**III nos §§ 3 e 4º do art. 6º desta Lei.**

(grifos e negritos nossos)

Tal vedação se assenta no fato de que o crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa, e permitir nova apropriação geraria distorções na mesma.

O cálculo dos coeficientes de rateio é a da Lei 10.833/2003, em seu art. 3º:

“(…)

**§ 7º. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.**

§ 8º. Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

**II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.**

**§ 9º. O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.**

(negritos nossos)

O método de rateio, previsto no art.3º, §§ 7º, 8º, II e 9º das Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), deve ser aplicado nas hipóteses em que existam insumos adquiridos tributados pelas contribuições que sejam vinculados de forma comum às receitas de exportação e às do mercado interno.

Embora as receitas com o fim específico de exportação também sejam de exportação, os insumos relacionados com essas receitas não foram onerados pelas Contribuições para a empresa comercial exportadora, como ressaltado acima, o que justifica, logicamente, a sua exclusão no critério de rateio, sob pena de serem reconhecidos créditos ligados à exportação em montante maior que o devido.

Para demonstrar o absurdo que seria, caso prevalecesse o entendimento da Recorrente, a Fiscalização exemplifica o caso hipotético em que uma empresa tenha 99% de sua despesa e de sua receita provenientes de transações na condição de comercial exportadora, e o 1% restante decorrente de transações no mercado interno. Se ela não excluir a receita de comercial exportação do cálculo do rateio, conseguirá deslocar, indevidamente, o “crédito vinculado ao mercado interno” para o “crédito vinculado ao mercado externo”.

Nesse sentido, tem sido a vasta jurisprudência do CARF na análise de casos semelhantes envolvendo receitas obtidas de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação:

**PERCENTUAL DE RATEIO. EXPORTAÇÃO.**

Mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio.

(Acórdão nº3302-010.971, sessão de 26 de maio de 2021, relatoria do Conselheiro Jorge Lima Abud)

**RATEIO PROPORCIONAL. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A empresa que adquire bens com fim específico de exportação atua como uma intermediária, como uma comercial exportadora, sendo a remessa do produto ao exterior uma atividade que não é passível de tributação, nem mesmo de apuração de créditos de PIS e COFINS. A receita de exportação, nesta hipótese, é do fornecedor de quem se adquiriu a mercadoria com fim específico de exportação. Não se trata de receita de exportação de quem adquiriu o produto nesta modalidade de operação, não sendo possível compor as receitas totais de exportação para fins de cálculo dos créditos pelo método do rateio proporcional.

(Acórdão nº3301-008.876, sessão de 23 de setembro de 2020, relatoria do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior)

**EXPORTAÇÃO DE TERCEIROS. COMPRAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITA. SEGREGAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL.**

As receitas de exportação consideradas na proporcionalidade com a receita bruta são aquelas decorrentes da produção própria do exportador e, por vedação legal expressa, devendo ser segregadas daquele rol as receitas de exportação de terceiros, oriundas das compras com fim específico de exportação.

(Acórdão nº9303-012.026 da 3ª Turma CSRF, sessão de 19 de outubro de 2021, relatoria do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

**CRÉDITO. CÁLCULO. RATEIO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. EXCLUSÃO.**

As receitas decorrentes de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não integram o total das receitas de exportação da empresa comercial exportadora, para efeito de cálculo do índice de rateio utilizado, na apuração do crédito da contribuição passível de aproveitamento.

(Acórdão nº9303-005.838 da 3ª Turma CSRF, sessão de 17 de outubro de 2017, relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

Dessa forma, não deve ser aceita a inclusão das receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação na composição das receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, por expressa vedação legal.

### **Despesas com insumos específicos da produção de álcool**

Informa a Fiscalização que o Contribuinte registrou nas memórias de cálculo algumas aquisições de bens utilizados na produção de álcool, informando a finalidade específica destes bens no campo “Aplicação/Utilização”. A possibilidade de creditamento sobre estas aquisições foi admitida pela Fiscalização, no entanto, tais créditos só poderiam ser vinculados ao mercado externo nos meses em que houve exportação de álcool. Assim, como somente houve exportação nos meses de agosto a dezembro de 2012, os créditos apropriados nos meses de janeiro a julho foram glosados.

O Contribuinte se defende afirmando que não existe essa vinculação estrita entre o gasto de determinado mês e a produção daquele mesmo mês, inclusive porque o insumo pode ser adquirido em determinado mês, mas empregado na produção no futuro.

Aduz ainda que é possível que o bem exportado em determinado mês tenha sido produzido em mês anterior, o que invalida por completo o raciocínio adotado pela fiscalização.

Por fim, ressalta que não existe nas Leis n. 10637 e 10833 nenhuma norma que condicione a apropriação do crédito sobre determinadas despesas à existência de receitas relativas à referida venda no respectivo mês, trimestre ou ano-calendário.

Sem razão a Recorrente.

Inicialmente, é importante frisar que é incontroverso nos autos que a Empresa Recorrente optou pelo método de rateio proporcional conforme indicado nas declarações SPED/EFD-Contribuições.

Nos termos do §3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, aplicável também ao PIS por força do inc. III do art. 15 desta lei, o direito à compensação e ao ressarcimento “aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

Os §§ 8º e 9º do art. 3º, transcritos no tópico anterior do “Coeficiente de Rateio” preveem os critérios de rateio para as pessoas jurídicas que apuram receitas cumulativas e não-cumulativas. Mas também tais critérios de rateio vêm ser aplicados aos Contribuintes que apuram receita de vendas no mercado interno, receitas de venda no mercado interno não tributadas e receitas de exportação.

Como já afirmado, o Contribuinte utilizou o método do rateio proporcional, ou seja, aquele segundo o qual se deve aplicar aos custos, despesas e encargos comuns a relação existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, **auferidas em cada mês.**

Assim, por ter optado por esse critério de rateio, se a Recorrente não obteve receita de exportação de álcool em determinado mês, não faz jus a qualquer ressarcimento sobre a aquisição de insumos destinadas à fabricação desse produto.

Por fim, como bem ressaltado no acórdão recorrido, haveria a possibilidade de direito de crédito sobre aquisição de insumo em mês diferente do que houve a exportação, desde que, na forma da legislação, tivesse optado pela "*apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração*" e assim, desde que devidamente comprovado, poderia se apropriar dos créditos mesmo sem receita de exportação no período. Na situação ora analisada, é possível à Empresa apurar créditos, como fez, mas como esse crédito não está vinculada à receita de exportação de álcool no mês, ele não pode ser objeto de ressarcimento, somente podendo ser utilizado para dedução da Contribuição devida em cada período de apuração.

### **Despesas com arrendamento de unidades fabris**

Neste tópico, foram tratadas as glosas das despesas com arrendamento de unidades fabris pela Recorrente, vez que a Autoridade Fiscal entendeu que as referidas despesas não foram suficientemente provadas. Segundo a Fiscalização, os contratos apresentados se encontravam eivados de irregularidades, tais como:

(a) não existiria a qualificação das partes contratantes, em razão da não identificação nominal dos representantes (signatários);

(b) a assinatura do representante não é subscrita pela sua identificação;

(c) os contratos foram assinados em 1º.9.2012, com efeitos retroativos até 1º.7.2012; e

(d) os contratos não foram registrados em cartório, o que obstaria a produção de efeitos perante terceiros, nos termos do art. 221 do Código Civil.

Além disso, a Fiscalização afirma que os valores referentes ao arrendamento não teriam sido declarados na DIPJ pela arrendadora, a empresa Citrovita Comércio e Serviços Ltda.

Entendo que que questões formais na lavratura do contrato, a exemplo do seu registro em cartório, não são capazes de lhe retirarem a validade para comprovar a existência de arrendamento entre as empresas.

Ao contrário do afirmado pela Fiscalização, a Recorrente também trouxe aos autos documentação comprobatória, quais sejam, contratos de arrendamentos assinados pelos responsáveis, livro razão e balancetes, de que a empresa Citrovita Comércio e Serviços Ltda devidamente registrou as operações de arrendamento em comento na sua contabilidade e DIPJ prestada à SRF, fato confirmado pela auditoria fiscal.

Em sede de diligência fiscal, a empresa informou que na quitação do arrendamento teria havido a compensação entre dívidas que a empresa CITROSUCO e empresa CITROVITA tinham entre si em 10/12/2015, ocorrendo o “o devido encontro de contas” a pagar e a receber das empresas. No arquivo em Excel “Doc006.xlsx”, trazido junto com a petição, o contribuinte apresenta as planilhas “Resumo” e “Baixa - Investimento”, que contém extratos dos sistemas de contabilidade das empresas que comprovariam as operações realizadas para o encontro de contas.

A dívida da empresa CITROVITA para com o contribuinte CITROSUCO teria a seguinte origem: “dos documentos 4 e 5, verifica-se que a requerente era acionista da Citrovia à época dos fatos, bem como que houve redução de capital nesta Companhia. Em 10.12.2025, houve na Citrovia alteração de contrato social para determinação da redução de capital social da Companhia, na monta de R\$ 155.995.929,12. Em decorrência da redução de capital, houve compensação dos valores devidos a título de arrendamento, na forma dos arts. 268 e seguintes do Código Civil”.

Ademais, o fato de a empresa estar se utilizando dos parques fabris arrendados quando foi fiscalizada sugere a efetividade das operações de arrendamento objeto das glosas.

Por fim, cabe ressaltar que o fato da empresa arrendadora Citrovia não ter comprovado a inclusão das receitas de arrendamento na base de cálculo das contribuições e realizado pagamento não é condição para o creditamento da empresa arrendatária, nos termos determinados pela legislação que rege as contribuições. Tal fato ensejaria a autuação na empresa arrendadora, mas jamais poderia resultar na recusa de creditamento da arrendatária, se a ocorrência da operação foi suficientemente comprovada.

Desta feita, deve ser revertida a glosa de arrendamento de unidades fabris.

### **Dispêndios com “atividades de apoio”**

No que concerne às despesas com “atividades de apoio”, foi reconhecido pelo acórdão recorrido somente o crédito vinculado à limpeza e a higienização das instalações industriais, tendo sido mantidas as glosas efetuadas sob as justificativas abaixo relacionadas:

- Trata-se de combustível utilizado na movimentação de tambores. No entanto, atividade de movimentação de tambores (embalagens de transporte) não integra o processo produtivo de produto destinado à venda, e portanto o bem adquirido não é insumo dos produtos exportados, não podendo gerar crédito vinculado ao mercado externo.
- Trata-se de material de construção, o qual não é insumo do processo produtivo de produto destinado à venda.
- Trata-se de material de escritório, o qual não é insumo do processo produtivo de produto destinado à venda.

Especificamente quanto ao primeiro item, a Recorrente afirma que os gastos relativos ao combustível utilizado na movimentação de tambores estão intimamente vinculados à ideia de continuidade do negócio, na medida em que tais bens são essenciais ao acondicionamento de óleos, essências, suco e polpa.

Segundo entende, o transporte, assim como os tambores em si, são insumos da atividade desenvolvida pela recorrente e, portanto, igualmente insumo é o combustível que viabiliza tal transporte.

Como se percebe, este item se refere a gastos com transporte de embalagens (tambores para acondicionar o suco) entre estabelecimentos da empresa.

Entendo que tais embalagens destinam-se ao acondicionamento e transporte do produto alimentício fabricado (suco de laranja) que, embora sejam utilizados após o processo produtivo, constituem-se em elemento essencial na atividade desenvolvida de fabricação do alimento, sobretudo porque sem tais gastos não seria possível manter a qualidade e conservação do suco de laranja, no deslocamento do produto da fábrica para armazenagem ou até o comprador, mantendo as suas propriedades para consumo humano.

Sendo assim, enquadraram-se tais gastos com essas embalagens na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e, por consequência, também os gastos com o transporte desse insumo entre as unidades da empresa devem ser considerados passíveis de direito a crédito, conforme será fundamentado no tópico “Despesas de fretes de transferência de produtos acabados (frete para armazenagem)” à frente.

Por fim, com relação aos demais tópicos deste item a Recorrente não fez qualquer consideração em seu recurso, configurando-se, por consequências, a preclusão dessas matérias.

### **Despesas com aluguéis de caminhões**

Neste tópico, a glosa foi efetuada porque a Fiscalização entendeu que falta previsão legal para creditamento das despesas com aluguéis de veículos.

A Recorrente, por sua vez, pleiteia o creditamento de despesas com aluguéis de caminhões utilizados no transporte do suco de laranja, com base no art. 3º, inciso IV, da Lei n. 10833:

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

(...)

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

Em suma, afirma que o real alcance do referido inciso IV do art.3º das Leis n. 10637 e 10833 (máquinas e equipamentos), envolve os veículos automotores (caminhões) como espécies de máquinas. Cita jurisprudência administrativa e judicial que comunga esse mesmo entendimento.

Alternativamente, aduz que o creditamento desse tipo de despesa tem suporte também nos incisos II, IV e IX do art. 3º da lei em questão, tendo em vista que a despesa é realizada em atividade que tem relação com a produção e que os caminhões em questão são utilizados para realização de transporte de suco para os clientes, de modo que os gastos em questão representam custo do frete de venda.

Inicialmente, cabe frisar que caminhão não se subsume ao conceito de “máquinas e equipamentos”, pois, sabidamente, os caminhões são caracterizados como veículos. A legislação das contribuições deixa claro que os veículos se diferenciam de máquinas e equipamentos, uma vez que cita especificamente cada um quando lhe faz referência, não deixando dúvida que se trata de espécies diferentes. Eis alguns exemplos:

**Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:**

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

(negrito nosso)

**Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:**

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

(negrito nosso)

**Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:**

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)”

(negrito nosso)

Confirma esse entendimento, a diferenciação de classificação fiscal entre eles no sistema harmonizado. As máquinas são classificadas nos capítulos 84 e 85, que estão inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), enquanto que os veículos automotores são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE).

Esse mesmo entendimento foi expresso pela Receita Federal no Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, conforme trecho a seguir reproduzido:

Art. 1º A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Desta feita, constata-se que não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep ou COFINS sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de veículos, pois tais aluguéis não são abrangidos pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 ou do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Reforça esse entendimento a recente súmula CARF nº190 que trata essa temática nos seguintes termos:

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Também não é o caso de considerar os gastos com aluguéis de veículos como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, com base no inciso. II do artigo. 3º da Lei nº 10.833/2003 ou Lei nº 10.637/2002, já que essa atividade de transporte de produto acabado (suco de laranja) se dá em atividade de pós-produção.

Tampouco, pode haver o creditamento com base no IX do art. 3º das citadas leis, isso porque o frete sobre vendas de produtos, com previsão no dispositivo citado, não se confunde com o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, como se caracteriza a atividade na qual são aplicados o transporte com os caminhões, inexistindo previsão legal nesse último caso.

Dessa forma, mantém-se a glosa efetuada pela Fiscalização.

### **Dispêndios com partes, peças e óleos lubrificantes para caminhões**

Os gastos discutidos neste item estão relacionados com o transporte realizados por caminhões citados no item anterior, valendo aqui as mesmas considerações desse item, a fim de evitar repetições.

Dessa forma, mantém-se a glosa efetuada pela Fiscalização.

### **Despesas relacionadas ao “CPP”: insumos específicos**

A situação discutida neste tópico é a mesma daquela discutida no tópico anterior de “Despesas com insumos específicos da produção de álcool”, com a diferença de trata-se de

insumos relacionados com a produção do produto exportado CPP (polpa cítrica peletizada ou ração).

Por meio de consulta à base de notas fiscais eletrônicas (NF-e) no SPED, a Fiscalização constatou que houve venda de CPP no mercado externo nos meses de janeiro a março e de agosto a novembro. Portanto, nestes meses o crédito foi admitido, mas nos demais meses os registros foram glosados.

A fim de evitar repetições desnecessárias, valem aqui as mesmas considerações contidas no tópico anterior de “Despesas com insumos específicos da produção de álcool”.

Dessa forma, mantém-se a glosa efetuada pela Fiscalização.

### **Devoluções**

Neste item, a Fiscalização analisou as devoluções de vendas do ano de 2012 concluindo que “estas devoluções foram de produtos e mercadorias que haviam sido vendidos no mercado interno, e que o contribuinte, acertadamente, vinculou os respectivos créditos exclusivamente ao mercado interno, não os submetendo a rateio em função do mercado”.

Apesar do Contribuinte não ter incluído as devoluções de vendas em seu pedido de ressarcimento, a Fiscalização achou por bem dar parecer sobre esta rubrica, tendo em vista que ela constou das memórias de cálculo apresentadas pelo Contribuinte.

O Contribuinte, por sua vez, alega que a exclusão efetuada pela Fiscalização resultou em redução do seu crédito a ressarcir uma vez que tal parcela não constou do seu pedido de ressarcimento.

Sem razão a Recorrente.

Conforme descrito no Relatório Fiscal, o valor das devoluções compôs o valor total da base de cálculo escriturada e o valor total da base de cálculo glosada. Ou seja, ao se conferir na planilha “Análise de Crédito Exceto Depreciação”, e-fls.691 do Processo nº 18088.720162/2018-48 (vinculado ao presente processo), constata-se o afirmado pela Fiscalização, pois as notas fiscais de devolução de vendas no mercado interno constaram tanto da planilha de itens escriturados nas memórias de cálculo do sujeito passivo, antes do rateio por tipo de mercado, como na planilha de glosas efetuadas, o que não afeta o cálculo do crédito a ressarcir depois de aplicado o percentual de rateio.

Em sede de diligência fiscal, a fiscalização explicitou detalhadamente como foram realizados os cálculos e concluiu que a exclusão dos créditos de devoluções de vendas efetuada pela Fiscalização não importou em redução do crédito pleiteado pelo contribuinte, vinculados à exportação.

Ou seja, a técnica aplicada pela Fiscalização, ao contrário do afirmado pela Recorrente, não levou a qualquer redução do crédito pleiteado.

### **Despesas com embalagens de transporte**

A Recorrente explica que no dia a dia de sua produção utiliza materiais de embalagem que se prestam a identificar os produtos por ela vendidos, assim como a transportá-lo, sem perda de suas características essenciais. Fazem parte desse tipo de despesas os gastos com tambores, fitas, etiquetas adesivas, lacres, rótulos, caixas, sacos plásticos, serviços de acondicionamento de tambores e outros itens.

Tal despesa com material de embalagem foi glosada pela Autoridade Fiscal por não se enquadrar no conceito de insumo da legislação de PIS e Cofins, não sendo possível apurar crédito sobre a sua aquisição. Trata-se de embalagem de transporte, a qual não é incorporada ao produto para lhe agregar valor, servindo apenas ao propósito de viabilizar o seu transporte, em veículos terrestres ou marítimos, em etapa posterior ao término do processo produtivo.

Em sua defesa, a Recorrente reafirma a essencialidade dos insumos utilizados nas embalagens, uma vez que se prestam ao acondicionamento do produto, de modo que não haja sua contaminação por partículas, oxidação ou umidade e também para a colocação de informações necessárias e pertinentes aos clientes. Desse modo, sem as aludidas embalagens, o produto final desenvolvido pela recorrente correria risco de se tornar imprestável ao consumo, seja pelo perecimento, seja pelo risco de iminente perda de sua qualidade essencial (como, por exemplo, textura e sabor), de modo que há de ser reconhecida sua essencialidade ao processo produtivo, como parte integrante dele.

Conclui afirmando que as embalagens são parte integrante e indispensável dos produtos.

Com razão a Recorrente.

Como já explanado anteriormente, o conceito de insumo deve ser pautado na aferição da essencialidade e a relevância do bem ou serviço adquirido para sua utilização na produção do bem a ser vendido ou do serviço prestado.

No caso em apreço, conforme já explicitado, a aquisição dos bens e serviços envolvidos com as embalagens destinam-se ao acondicionamento e transporte do produto alimentício fabricado (suco de laranja) que, embora sejam utilizados após o processo produtivo, constituem-se em elemento essencial na atividade desenvolvida de fabricação do alimento, sobretudo porque sem tais gastos não seria possível manter a qualidade e conservação do suco de laranja, no deslocamento do produto da fábrica para armazenagem ou até o comprador, mantendo as suas propriedades para consumo humano.

Por consequência, enquadram-se tais gastos na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Nesse mesmo sentido, tem sido a jurisprudência predominante das Turmas Colegiadas do CARF, conforme exemplificado pelas seguintes ementas:

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que indispensáveis à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

(Acórdão nº9303-011.412, da 3ª Turma da CSRF, sessão de 15 de abril de 2021, relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Locke Freire)

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

(Acórdão nº3401-008.840, da 3ª Seção de Julgamento/ 4ª Câmara/1ª Turma, sessão de 23 de março de 2021, relatoria do Conselheiro Luís Felipe de Barros Reche)

PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch”, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

(Acórdão nº3302-011.391, da 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Câmara/2ª Turma, sessão de 28 de julho de 2021, relatoria da Conselheira Denise Madalena Green)

Dessa forma, as glosas de gastos envolvidos com o material de embalagem de transporte deste tópico devem ser revertidas.

### **Aquisições como empresa comercial exportadora**

A Fiscalização constatou que a Empresa efetuou uma aquisição de produto da fornecedora Citrovita Agro Industrial Ltda (CNPJ 57.074.106/0013-90), remetendo o produto adquirido diretamente para recinto alfandegado, conforme documentado na NF-e 16.569. Tal situação configura, segundo a Fiscalização, a atuação da fiscalizada como empresa comercial exportadora, ficando vedada a apuração de crédito sobre a aquisição efetuada.

A Recorrente afirma que os bens em questão não foram adquiridos com finalidade específica de exportação. Que, de fato, os bens foram adquiridos para serem utilizados como insumos da produção. Posteriormente, contudo, diante de circunstâncias empresariais, parte do suco adquirido foi vendido pela requerente.

No acórdão recorrido, o Julgador a quo negou provimento ao recurso uma vez que a Empresa não apresentou qualquer documento para comprovar a sua alegação.

No recurso voluntário, a Recorrente afirma que a partir da identificação da espécie de produto exportado é possível verificar que ele é comumente empregado pela Recorrente em sua atividade produtiva. Trata-se de produto utilizado como ingrediente para a fabricação de suco (mistura), conforme atesta a planilha contendo as descrições de finalidade de itens glosados pela Fiscalização, elaborada pela Recorrente (arquivo não paginável).

Sem razão a Recorrente.

O § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, também aplicável ao PIS não-cumulativo por força do inc. III do art. 15 da mesma lei, estabelece que:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

III - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; ( Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004 )

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

.....

**§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput , ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.**

(negrito nosso)

Como se observa, a legislação é expressa quanto a impossibilidade de crédito a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação ou seja, está vedada a apuração de créditos correspondentes às aquisições das próprias mercadorias exportadas e, também, aos demais créditos acaso vinculados a tais operações, tais como custos, despesas e encargos incorridos até a colocação desta mercadoria no exterior.

Vale lembrar que na operação com mercadorias destinadas com o fim específico de exportação, a receita de venda a exportação pertence ao fornecedor da comercial exportadora Da mesma forma, todos os créditos relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor (fornecedor) da mercadoria é incluído no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria, enquanto a comercial exportadora, que tem atuação como uma intermediária nessa operação, não tem direito a nenhum crédito na entrada e ou débito na saída da mercadoria, haja vista que a mesma mercadoria não pode gerar benefício de exportação novamente,

Desta feita, o aproveitamento de créditos vinculados a tais mercadorias é vedado expressamente, nos termos do §4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, citados e transcritos anteriormente.

Nesse mesmo sentido, tem sido a jurisprudência predominante nas Turmas do CARF, inclusive da CSRF, conforme exemplificado pelas ementas dos acórdãos, a seguir transcritas:

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

(Acórdão nº. 9303-009.670, julgado em 16/10/2019, CSRF, Relator Rodrigo Póssas)

DESPESAS DE FRETES. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias

adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

(Acórdão nº3302-010.597, da 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Turma/2ª Turma Ordinária, sessão de 23 de março de 2021, relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães)

A Recorrente, no entanto, não apresentou qualquer documento fiscal que comprove a sua alegação de que a mercadoria remetida diretamente para recinto alfandegado não foi adquirida com o fim específico de exportação, bem como que tal mercadoria foi utilizada efetivamente como insumo na sua atividade produtiva. Apenas uma planilha contendo as descrições de finalidade de itens glosados pela Fiscalização, elaborada pela Recorrente (arquivo não paginável) não prova que a mercadoria adquirida remetida diretamente a recinto alfandegado teve destino diferente da exportação.

Assim, com base nessa motivação, deve ser mantida a glosa sobre a aquisição de mercadoria adquirida com o fim específico de exportação.

#### **Despesas relacionadas ao cultivo de palmito**

A fiscalizada registrou nas memórias de cálculo diversos dispêndios relacionados ao “transporte de compostagem utilizado como adubo para plantação de palmito”.

No entanto, a Fiscalização constatou a impossibilidade de reconhecer ressarcimento sobre esses dispêndios como crédito vinculado ao mercado externo, porque não houve exportação de palmito em 2012.

O Contribuinte afirma que o frete é um gasto comum à produção de bens exportados e vendidos no mercado interno, de modo que a ele se aplica o critério de rateio proporcional previsto no parágrafo 8º, inciso II, do art. 3º das Leis n. 10637 e 10833, e não o método de apropriação direta, previsto no inciso I desse dispositivo.

O Contribuinte, porém, não trouxe aos autos comprovação de que o referido frete foi aplicado em outros produtos exportados, como afirmado. Ao contrário, em resposta à intimação, informou que os referidos fretes para “transporte de compostagem utilizado como adubo para plantação de palmito”.

Percebe-se, assim, que a Recorrente solicitou créditos de dispêndio relacionados com mercadorias tributadas no mercado interno, uma vez que não houve a sua exportação no período analisado de 2012.

A possibilidade de ressarcimento dos saldos credores trimestrais apurados das contribuições ao PIS e à COFINS é prevista pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005 e art. 17 da Lei nº 11.033/2004:

Lei nº 11.116/2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033**, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Lei nº 11.033/2004

Art. 17. **As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS** não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

(negritos nossos)

Depreende-se dos dispositivos transcritos que a empresa que auferir receitas, a grosso modo, “não sujeitas ao pagamento das contribuições” ao PIS e à COFINS, poderá, sobre o saldo credor trimestral surgidos decorrentes dessas operações, solicitar a sua utilização por meio de compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro. Inclusive, assegura que os créditos legalmente admitidos pela legislação, acumulados dessa forma, serão mantidos pelo vendedor na hipótese de venda sem a incidência do PIS e da Cofins

Constata-se nos autos que como a empresa recorrente não auferiu receitas “não tributadas” para exportação de palmito no ano de 2012, a despesa de transporte de compostagem utilizado como adubo para plantação de palmito, utilizada exclusivamente para obtenção desta receita do mercado interno (venda de palmito), não pode dar direito a crédito.

Desta feita, deve ser mantida a glosa por falta de amparo legal para o ressarcimento dos fretes para transporte de compostagem utilizado como adubo utilizado exclusivamente para plantação de palmito.

### **Despesas de fretes de transferência de produtos acabados (frete para armazenagem)**

A Recorrente explica, em relação às exportações de suas mercadorias, que a empresa necessita transferir seus produtos acabados para armazenagem e posterior exportação.

As referidas despesas tratam, assim, de fretes incorridos nas transferências de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, que a Recorrente afirma ter direito a creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, do valor despendido com o frete, sendo possível quando este for utilizado na operação de venda, devendo o ônus ser suportado pelo vendedor, com fundamento nos artigos 3.º, inciso IX e 15, inciso II da Lei n.º 10.833/03.

Sem razão a Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto n.º 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei n.º 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei n.º 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei n.º10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados para armazenagem na zona portuária.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para armazém não se enquadra em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão n.º 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor

do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na

produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

**Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadram como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.**

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize

em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Nesse mesmo sentido, tem-se decisões das turmas do CARF, conforme exemplificado nas ementas abaixo, incluindo uma recente desta turma colegiada:

PIS-PASEP/COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz e para armazenamento não geram direito a crédito das contribuições para o PIS-PASEP/COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo.

(Acórdão nº9303-012.317, 3ª Turma da CSRF, sessão de 17 de novembro de 2021, relatoria do Conselheiro Rodrigo Pôssas)

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

(Acórdão nº9303-010.724 – CSRF / 3ª Turma, sessão de 17 de setembro de 2020, relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA TERMINAL DE CARGA PARA EXPORTAÇÃO. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para a COFINS sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte ou nas remessas para terminal de carga para exportação.

(Acórdão nº3402-009.827– 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma, sessão de 16 de dezembro de 2021, relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo)

Ademais, a súmula CARFnº217 também veda o aproveitamento desse tipo de crédito, sendo de obediência obrigatório pelos conselheiros, nos termos do RICARF:

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.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências entre a fábrica e o armazém portuário.

### **Despesas de fretes na aquisição de bens tributados sujeitas à suspensão ou crédito presumido**

Neste tópico, a Fiscalização não reconhece o crédito sobre fretes na aquisição de laranjas por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à suspensão (art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004), inclusive com previsão de apuração de crédito presumido (art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004) em substituição ao crédito básico. Portanto, estando a mercadoria sujeita à suspensão, o frete a ela vinculado não gera direito a crédito em observância ao art.3º, §2º, inciso II, da Lei 10.822/2003:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II da 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Observa-se que o dispositivo transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubsistente a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado, ou onerado parcialmente, pelas contribuições, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado, ou onerado parcialmente, pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições

devem ser apropriadas integralmente no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por turmas colegiadas da 3ª Seção em casos semelhantes, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

**FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.**

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

**CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.**

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Vale citar ainda que o CARF, por meio da Súmula nº188, reconhece esse tipo de crédito, pacificando essa matéria:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Assim, deve ser concedido o crédito integral dos fretes sobre os insumos (laranjas) sujeitos à suspensão ou crédito presumido.

**Despesas relativas a encargos de depreciação sobre os bens adquiridos antes de 1.5.2004**

A Fiscalização efetuou a glosa do valor das aquisições para o ativo imobilizado realizados antes de 01/05/2004, com fundamento no art.31, da Lei nº10.865/2004.

O Contribuinte aduz que, muito embora a redação do art. 31 da Lei n. 10865 não levante dúvida acerca da real intenção do legislador ao editá-lo, a análise criteriosa do ordenamento jurídico conduz à conclusão de que esse dispositivo legal não pode ser aplicado, sob pena de ofender o direito adquirido da recorrente ao desconto dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, calculados sobre os encargos de depreciação do ativo imobilizado.

Com razão a Recorrente.

Essa matéria foi pacificada pelo STF, na sistemática dos repetitivos, por meio do Tema nº244, nos seguintes termos:

Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004

Assim, deve ser revertida a glosa do valor das aquisições para o ativo imobilizado realizados antes de 01/05/2004, com fundamento no art.31, da Lei nº10.865/2004, utilizados na produção.

### **Despesas de depreciação de máquinas e equipamentos que não se relacionam ao processo produtivo**

Neste tópico, a Fiscalização efetuou glosas de valores referentes a encargos de depreciação sobre imobilizado, por entender que não são utilizados na produção de bens destinados à venda. No acórdão recorrido, após reverter diversas glosas, principalmente de depreciação de imobilizado utilizado na fase de produção agrícola, foram mantidas as demais glosas nas quais o imobilizado não é aplicado na produção do produto destinado a venda:

- Encargo de depreciação/amortização vinculado à atividade de administração de empresas.
- Encargo de depreciação/amortização vinculado à atividade de administração rural.
- Encargo de depreciação/amortização vinculado à atividade de almoxarifado.
- Encargo de depreciação/amortização vinculado à atividade de lavanderia.
- Encargo de depreciação/amortização vinculado à atividade de logística.
- Encargo de depreciação/amortização vinculado à atividade de pesquisa e desenvolvimento.
- Encargo de depreciação/amortização vinculado à atividade de segurança.
- Encargo de depreciação/amortização vinculado à atividade em etapa pós-produção.

A Recorrente alega que equivocadamente foram glosados encargos de depreciação calculados sobre imobilizados utilizados em etapas essenciais do processo produtivo da empresa.

Nesse sentido, afirma que a atividade de pesquisa e desenvolvimento, por exemplo, é imprescindível à manutenção da atividade produtiva, na medida em que se presta ao constante aperfeiçoamento dos produtos fabricados e materiais empregados na produção. Assim, os

encargos de depreciação vinculados à atividade de pesquisa e desenvolvimento são utilizados no processo produtivo da empresa.

Também, a glosa relacionada à “Melhorias das linhas de amônia/refrigeração Fase I”, em que a refrigeração tem como objetivo transferir continuamente a energia térmica de baixa temperatura para processamento e estocagem do produto final (suco e co-produtos) e a amônia, utilizadas para refrigerar todos os produtos, sendo indiscutível o direito aos créditos vinculados aos encargos de depreciação em questão, eis que vinculados e indispensáveis ao processo produtivo.

Da mesma forma, aduz que foi indevida a glosa de “Melhorias de tubulações / bombas”, pois tubulações e bombas são utilizadas em todo o processo produtivo, conforme se verifica a partir da leitura do laudo técnico acostado aos autos. Na planilha com esclarecimentos acerca das glosas relacionadas aos encargos de depreciação, apresentada em sede de manifestação de inconformidade, na linha 95291 da aludida planilha, é possível observar a finalidade relacionada a tais dispêndios: “melhorias nas unidades fabris para produção de sucos, óleos, essências, ração animal e álcool”.

Não assiste razão à Recorrente.

Segundo o disposto no inciso III, do §1º do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o inciso VI, deste mesmo artigo, somente os encargos de depreciações das máquinas e equipamentos vinculados diretamente ao processo produtivo dos bens vendidos geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal. Eis o dispositivo citado:

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou **para utilização na produção de bens destinados à venda** ou na prestação de serviços.

(negrito nosso)

Embora relevante para a atividade desenvolvida pela empresa, vemos que os gastos com pesquisa e desenvolvimento para aperfeiçoamento dos produtos fabricados e materiais empregados na produção não estão relacionados intrinsecamente à área de produção da empresa auditada, não tendo sido aplicados ou consumidos na produção. Pela própria denominação dos gastos “pesquisa e desenvolvimento para aperfeiçoamento dos produtos fabricados e materiais empregados na produção” isso indica que esses gastos não foram aplicados imediatamente na produção, visto que visam resultados para a produção futura de produtos fabricados e materiais aplicados, não sendo aplicada na produção imediata, portanto.

Nesse mesmo sentido, a Solução de Consulta nº 99.060-Cosit:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS.

No caso de pessoa jurídica que se dedica à fabricação de calçados para venda, os dispêndios com a contratação de serviços para o desenvolvimento de produtos, tais como desenho de modelos, modelagem técnica e produção de protótipos e modelos, ainda que relacionadas aos bens produzidos, não geram direito à apuração de créditos no regime de apuração não cumulativa da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumo, nem estarem previstos na lei como hipóteses específicas de creditamento.

Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3o, II e inciso I do §1º; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4º.

Desta feita, estando os gastos com pesquisa e desenvolvimento fora da produção da mercadoria destinada à venda, não se constituindo em insumos, por consequência, os encargos de depreciação relacionados com essa atividade também não dão direito a crédito sobre as Contribuições ao PIS e COFINS.

No que se refere aos encargos de depreciação sobre “Melhorias das linhas de amônia/refrigeração Fase I” e “Melhorias de tubulações / bombas”, constata-se nos autos que essas melhorias foram em imobilizados utilizados em uma fase de pós produção, ou seja, após a finalização do processo produtivo. Conforme informado pela própria Recorrente em seu recurso, as “Melhorias das linhas de amônia/refrigeração Fase I” são destinadas a refrigerar o suco de laranja e os co-produtos. Com relação às “Melhorias de tubulações / bombas”, a planilha juntada pela Recorrente, em sede de impugnação, denominada “Análise de Depreciação – Esclarecimentos” apenas confirma a conclusão tomada pelo Auditor, visto que nela se confirma que o referido encargo compõe o centro de custo denominado “produtos acabados”, ou seja, em fase de pós produção. Além disso, a Recorrente não trouxe qualquer outro elemento de prova hábil capaz de contradizer a conclusão da Fiscalização.

Com essas considerações, mantém-se as glosas de encargos de depreciação discutidas neste tópico.

#### **Ajuste negativo decorrente de aquisições da Citrovita Agro Industrial Ltda**

A Fiscalização efetuou ajuste negativo de crédito em operações envolvendo suco de laranja com a empresa Citrovita, uma vez que, ao longo do período fiscalizado de 2012, restou caracterizado que tais aquisições foram feitas com o fim específico de exportação já que foram remetidas diretamente para recinto alfandegado da Recorrente. Tais operações que motivaram o ajuste foram assim descritas pelo Auditor:

No curso da auditoria dos créditos de PIS e Cofins vinculados à exportação, referentes ao ano de 2011, instaurada pelo TDPF 08.1.22.00-2015-00114-7, as memórias de cálculo apresentadas pelo contribuinte foram examinadas, e constatou-se que ele apurou créditos de PIS e Cofins, vinculados à exportação, sobre as seguintes aquisições:

Vendedor	Produto	Data do doc.	Número da NF-e	Valor (R\$)
57.074.106/0013-90 CITROVITA AGRO INDUSTRIAL LTDA	SUCO DE LARANJA CONC. CONG	29/12/2011	14817	29.454.050,00
57.074.106/0012-00 CITROVITA AGRO INDUSTRIAL LTDA	SUCO DE LARANJA CONC. CONG	29/12/2011	17594	29.454.050,00
57.074.106/0008-23 CITROVITA AGRO INDUSTRIAL LTDA	SUCO DE LARANJA CONC. CONG	29/12/2011	9935	29.454.050,00

Tratam as notas fiscais acima de três operações de venda, da Citrovida para a Citrosuco, do produto “suco de laranja concentrado congelado”. Os principais atributos das referidas notas, inclusive a chave da NF-e, podem ser encontrados neste processo, na tabela intitulado “NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DA CITROVITA”. As três notas possuem o atributo CFOP igual a 5922 (Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura).

Considerando que a emissão de tais documentos se deu em dezembro de 2011, o contribuinte apurou créditos referentes a estas aquisições naquele mesmo mês. No entanto, conforme será demonstrado adiante, tais operações devem ser avaliadas também nesta auditoria, por terem produzido alguns efeitos em 2012.

Ao efetuar tais aquisições, o contribuinte atuou, por vezes, na condição de empresa comercial exportadora (ECE) adquirindo mercadorias com fim específico de exportação, e a legislação tributária veda expressamente a apuração de créditos nesta circunstância.

(...)

Pois bem, conforme disposto no § 4º do art. 6º, a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput (ou seja, fim específico de exportação), não pode, neste caso, apurar créditos (vinculados à receita de exportação) em decorrência das referidas aquisições.

(...)

Portanto, não resta dúvidas de que a mercadoria adquirida foi remetida diretamente do estabelecimento industrial para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, implementando-se de forma cristalina a condição estabelecida no Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, gerando como consequência a necessidade de se considerar adquiridos com o fim específico de exportação os produtos adquiridos da Citrovida pela fiscalizada, em 27/12/2011 (data do contrato).

Além das notas fiscais emitidas pela vendedora (Citrovita), temos também como elemento de prova as notas fiscais emitidas pela própria compradora (Citrosuco), que, em obediência à legislação tributária, emitiu as notas fiscais de remessa simbólica, com o CFOP 5934 – Remessa simbólica de mercadoria depositada em armazém geral ou depósito fechado –, tendo como destino da mercadoria a sua filial alfandegada, situada à Av. Governador Mario Covas Jr, em Santos/SP, com CNPJ 33.010.786/0071-90.

(...)

Como a fiscalizada apurou tais créditos em 2011, caberia a ela efetuar os ajustes em 2012, à medida em que encaminhava as mercadorias para o recinto alfandegado, registrando em suas memórias de cálculo os ajustes negativos de crédito. Como não o fez, esta auditoria efetuará os devidos ajustes.

Em 2012 foram emitidas pela Citrovita notas fiscais com destino ao recinto alfandegado de Santos no valor total de R\$ 42.131.877,64. Tal valor corresponde a 47,13% da soma dos valores de todas as notas fiscais emitidas em decorrência da aquisição efetuada em 2011. Portanto, 47,13% do crédito apurado pela Citrosuco em 2011, sobre estas aquisições, deverá ser estornado em 2012.

(...)

Poder-se-ia tentar argumentar que não seria cabível o estorno dos créditos em 2012, mas sim a sua glosa em dezembro de 2011.

Ocorre que, por ocasião da aquisição feita em 27/12/2011 (data do contrato), a documentação subjacente, em especial o contrato e as notas fiscais emitidas pela Citrovita, com CFOP 5922 –Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura –, não autorizava ninguém a pensar que os produtos seriam revendidos em âmbito de atuação como comercial exportadora.

O fato de que as notas fiscais emitidas pela vendedora em 2011 eram para efeito de “simples faturamento” não obsta a apropriação de créditos pela compradora, conforme já decidiu a Delegacia de Julgamento da Receita Federal (Acórdão 16-56.653, 9ª Turma da DRJ/SP1, sessão de 28 de março de 2014).

A fiscalizada, portanto, apropriou os créditos que lhe eram de direito, com base nas informações de que dispunha até então. É certo que não houve remessa para recinto alfandegado em 2011, não se configurando, até então, a hipótese de equiparação prevista no Decreto nº 4.524/2002. Com o encerramento do período de apuração Dezembro/2011 e sem mais informações a respeito do futuro destino da mercadoria adquirida, nada havia que se fazer em relação ao crédito escriturado neste período, mostrando-se incabível qualquer pretensão de glosa.

Também é possível que nem a fiscalizada soubesse, em 2011, que remeteria os produtos adquiridos para o recinto alfandegado; ou, talvez, tivesse a intenção de remetê-los, mas não soubesse a quantidade que remeteria. Afinal, de fato, não foi a totalidade do produto adquirido que foi remetida para o porto de Santos, mas apenas uma parcela, cujo valor monetário compreende 47,13% do valor de toda a mercadoria adquirida.

O fato é que em 2011 as mercadorias ainda não haviam sido remetidas a lugar algum, pois não haviam saído do estabelecimento industrial da vendedora. Tais saídas começaram a ocorrer apenas em 2012. Assim, em 31/12/2011, quando terminou o período de apuração do crédito (período mensal de Dezembro/2011), a apropriação de crédito não encontrava obstáculo no ordenamento jurídico, pois os fatos ocorridos até então não implementavam qualquer hipótese de vedação.

(...)

A realização deste estorno, decorrente de fato superveniente, é tão apropriada que a sua operacionalização está prevista nos instrumentos de apuração e declaração das contribuições PIS e Cofins, de modo que a própria fiscalizada poderia ter efetuado o ajuste.

A Recorrente não discorda que teria atuado como empresa comercial exportadora em determinadas aquisições de suco efetuadas junto à Citrovita Agro Industrial Ltda., no ano-calendário de 2011, mas discorda do período posterior (2012) em que foi feito o ajuste. Entende que se o crédito foi indevidamente apropriado no quarto trimestre de 2011, a Fiscalização deveria ter efetuado a glosa naquele período, não havendo qualquer base legal para que ela proceda ao ajuste negativo em questão, realizado em período posterior.

Por fim, aduz que, aparentemente, tal procedimento visou contornar o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, bem como o parágrafo 5º do art. 74 da Lei n. 9430/96, normas que estabelecem prazos para que as autoridades fiscais formalizem exigências fiscais e verifiquem a correção de compensações declaradas.

Sem razão à Recorrente em suas alegações.

Como já destacado anteriormente no tópico “Aquisições atuando como empresa comercial exportadora”, a legislação é expressa quanto a impossibilidade de crédito a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação ou seja, está vedada a apuração de créditos correspondentes às aquisições das próprias mercadorias exportadas e, também, aos demais créditos acaso vinculados a tais operações, tais como custos, despesas e encargos incorridos até a colocação desta mercadoria no exterior.

Quanto a necessidade do ajuste negativo a Recorrente não discorda.

Quanto ao período no qual foi efetuado o ajuste também não procede as alegações da Recorrente, isso porque, como bem detalhado pela Auditoria, a situação que configurou a necessidade de ajustes negativo do crédito somente se deu no ano seguinte à aquisição posto que parte das mercadorias adquiridas em 2011 a título “de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura” somente em 2012 foram recebidas e remetidas para recinto alfandegado da empresa, só neste momento restando caracterizado que a operação de aquisição se deu com o fim específico de exportação. Tanto que o restante, quase metade (53%), das mercadorias adquiridas para entrega futura teve como destino a venda no mercado interno no ano de 2012. Ou seja, apenas fato superveniente de acordo com a demanda do mercado em 2012 foi que determinou se a mercadoria seria exportada ou destinada ao mercado interno. Daí surge a

necessidade do estorno dos créditos lançados em 2011, a medida que parte das mercadorias foram recebidas e encaminhadas diretamente a recinto alfandegado para exportação.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidos os ajustes de créditos relacionados com as aquisições da empresa Citrovita Agro Industrial Ltda em 2011 que foram remetidas diretamente para recinto alfandegado da Recorrente, restando caracterizado a aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação ao longo do ano de 2012.

### **Da correção monetária pela taxa SELIC aos créditos não reconhecidos pelo despacho decisório**

Essa correção, recentemente, foi admitida pela Secretaria da Receita Federal, por meio da Nota Codar nº 22/2021, que trata da aplicação da Selic aos pedidos de ressarcimento e não compensação de ofício de débitos parcelados a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, conforme trecho abaixo transcrito:

O SIEF Processos passa também a aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos.

Nesse mesmo sentido a súmula CARF nº154:

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Desta feita, o Contribuinte faz jus à correção pela SELIC nos termos estabelecidos na Nota Codar nº 22/2021.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer integralmente do recurso e, no mérito, para dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre: a) despesas com arrendamento de unidades fabris; b) despesas de movimentação de embalagens de transporte (tambores, etc) entre estabelecimentos; c) despesas com embalagens de transporte; d) sobre os fretes incidentes na aquisição de insumos sujeitos à suspensão ou créditos presumidos; e) encargos de depreciação sobre os bens adquiridos antes de 1.5.2004, utilizados na produção, por aplicação do tema 244 do STF; e v) aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de PIS e Cofins, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, nos termos da Nota CODAR 22/2021.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo**