



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.900279/2016-51
ACÓRDÃO	3402-012.312 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPNOROESTE – COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO OESTE DE MATO GROSSO LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

CRÉDITOS REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. RATEIO DE AQUISIÇÕES COMUNS A RECEITAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS.

As aquisições de insumos comuns a produção de bens e serviços com receitas tributadas e não tributadas no mercado interno devem atender ao rateio proporcional de suas participações nas transações de vendas, de forma a garantir os créditos devidos no regime não cumulativo às vendas de tributadas pelas contribuições do PIS/COFINS.

FRETE. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. INSUMOS E BENS PARA A REVENDA. CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Todos os valores que representem o esforço da empresa em adquirir e ter à disposição de seu processo produtivo ou comercial insumos e bens para a revenda devem compor o custo da aquisição destes bens. No caso em que o bem adquirido não seja tributável pelas contribuições do PIS/COFINS, o restante do custo de aquisição que tenha sido tributado dá direito ao crédito no regime não cumulativo.

FRETE SOBRE PRODUTOS ACABADOS. MOVIMENTAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS REGIME NÃO CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

As previsões de possibilidade de auferimento de créditos no regime não cumulativo do PIS/COFINS, determinadas nos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em relação a despesas de frete e armazenamento referem-se exclusivamente às operações de vendas ou ao custo de aquisição de insumos e bens para a revenda. Gastos com produtos acabados não podem ser classificados como insumos, e gastos na

movimentação e armazenagem de produtos acabados que ainda não foram vendidos não podem ser considerados como operações de vendas que pressupõe comprador certo e ponto de entrega contratado.

CRÉDITOS REGIME NÃO CUMULATIVO. PRESUNÇÃO DE IDONEIDADE DOCUMENTAL. PROVA A FAVOR DO CONTRIBUINTE PELA CONTABILIDADE REGULAR. IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A contabilidade regular, devidamente lastreada em documentos idôneos, faz prova a favor do contribuinte. No entanto, a demonstração do direito creditório tem o ônus da prova atribuído àquele que pleiteia o direito, sendo responsável pela correção das informações prestadas, pela regular contabilidade e pela correção das informações constantes dos documentos comprobatórios. Não cabe, no âmbito do contencioso administrativo fiscal, a correção de dados e informações constantes em documentação fiscal que possui rito próprio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos para, atendidos os requisitos previstos em lei: i) reconhecer o valor da base de cálculo do crédito referente à aquisição de óleo diesel nos valores informados pela Recorrente neste processo; ii) reverter as glosas referentes às despesas com serviços de fretes na aquisição de leite, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições; e iii) reverter as glosas referentes ao ativo imobilizado, desde que reste demonstrada a opção pelo Simples Nacional, na data da operação, dos fornecedores de bens e serviços; e II) por maioria de votos, em negar provimento em relação às glosas dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, vencida, neste ponto, a conselheira Cynthia Elena de Campos, que revertia essas glosas.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral (Presidente). Ausente(s) a(s) Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 04-47.644, proferido pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS, que por unanimidade julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade.

Por bem relatar os fatos, adoto o parcialmente o relatório do Acórdão recorrido:

Trata, o processo, de manifestação de inconformidade de fls. 40-52, apresentada em 03/08/2016, contra despacho decisório nº 116027508, de fls. 8-36, que deferiu parcialmente o direito creditório pleiteado no PER/DCOMP nº 02745.50553.121214.1.1.18-2002, relativo ao ressarcimento de PIS não cumulativo do 3º trimestre de 2014 - 01/07/2014 a 30/09/2014, valor pedido de R\$ 141.773,01, valor reconhecido de R\$ 122.264,04.

Ciência ao sujeito passivo em 12/07/2016, conforme aviso de recebimento dos correios às fls. 38.

(...)

Conforme Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá-MT nº 0064/2016, que embasou o Despacho Decisório, fls. 10 e ss, foram glosados os créditos correspondentes às aquisições de lenha para caldeira (não se trata de insumo), açúcar cristal (não incide PIS/COFINS), óleo diesel (não se trata de insumo e não incide PIS/COFINS - alíquota zero), despesas de frete com leite in natura (não incide PIS/COFINS sobre o leite in natura -

suspensão), frete de produtos entre estabelecimentos da empresa, energia elétrica não comprovada, gastos com edificações (relativos a aquisições de pessoas físicas, ou a aquisições não tributadas pelas contribuições, ou por se referir a prestações ocorridas fora do período a que se refere o direito creditório pleiteado).

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE A interessada manifestou sua discordância em relação a parte das glosas efetuadas, com argumentos que serão analisados no voto a seguir, postulando pela procedência de sua manifestação de inconformidade e reconhecimento do direito creditório relativamente "aos pontos enfrentados no presente recurso", bem como a produção de provas necessárias à comprovação de seu direito.

É o relatório.

Da análise da Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT nº 0064/2016, de 21 de março de 2016, e-folhas 10 a 32, damos destaque aos seguintes pontos:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento – PER, onde o contribuinte pleiteia supostos créditos de Pis e Cofins Não-cumulativos – Ressarc/Compensação do período de apuração do 3º trimestre de 2014.

O contribuinte COOPNOROESTE Cooperativa Agropecuária do Noroeste Mato Grosso Ltda, CNPJ nº 03.548.401/0001-79, apresentou os Pedidos de Ressarcimento (PER) referente ao 3º trimestre de 2014 (fls. 26 a 37), cuja análise prioritária foi determinada em decisão proferida no Mandado de Segurança nº 18212-46.2015.4.01.3600 – 3ª Vara Federal/MT.

(...)

O pleito do contribuinte será analisado a luz dos ditames constantes da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2014, Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, Instrução Normativa SRF n.o 247, de 21 de novembro de

2002, Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 21 de novembro de 2012, bem como demais preceitos atinentes à matéria.

(...)

1 – Bens utilizados como Insumo

O contribuinte foi intimado a apresentar planilhas com o demonstrativo dos créditos referente a “Aquisição de bens utilizados como Insumo” para o 1º trimestre de 2014. Foi intimado também a esclarecer quais são os bens utilizados (com a indicação do NCM), onde são aplicados e de que forma são aplicados no processo produtivo.

Em resposta, o contribuinte apresentou planilhas com a relação das notas fiscais para os meses de julho (fls. 332 a 333), agosto (fl. 334) e setembro (fl. 335), sendo que a análise das informações obtidas será efetuada a seguir.

Foram também solicitadas cópias das Notas Fiscais de entrada que deram origem aos créditos para os Bens Utilizados como Insumo informados pelo contribuinte na EFl) Contribuições. O contribuinte apresentou planilha com as respectivas chaves de acesso das notas fiscais solicitadas. Todas as notas apresentadas foram Notas Fiscais Eletrônicas (Nfe/CTe).

Os valores existentes nas planilhas apresentadas pelo contribuinte são compatíveis com os valores que constam na EFl) Contribuições.

O contribuinte apresentou também esclarecimentos quanto ao seu processo produtivo que consta na folhas 154 a 203.

(...)

Como se percebe, as Instruções Normativas acima referidas estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles bens e serviços que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão ser incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Ou seja, define-se o conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária.

Com base na análise sistemática da Legislação elencada acima, depreende-se que o termo “insumo”, para fins de desconto de créditos na apuração pelo regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas somente a matéria-prima, o produto intermediário ou o material de embalagem, e também aqueles bens que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Ressalta-se que somente geram direito a crédito aqueles bens que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda.

Houve diversas glosas referentes à aplicação do conceito de insumos, fretes na aquisição de insumos não tributados, ou tributados à alíquota zero, bens do ativo imobilizado, fretes entre estabelecimentos do próprio contribuinte e créditos extemporâneos referentes a energia elétrica, algumas revertidas pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância.

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 11 de fevereiro de 2019 e apresentou Recurso Voluntário no dia 28 de fevereiro de 2019.

Em seu Recurso Voluntário argumenta o seguinte:

- I. **Conceito de Insumo** – Alega que apesar da Autoridade Julgadora de Primeira Instância já ter reconhecido um conceito mais amplo, este não teria sido suficiente;
- II. **Lenha e óleo diesel como insumo** – a glosa foi revertida pela DRJ, porém, ao calcular o valor do crédito a ser reconhecido, a DRJ teria submetido a base

de cálculo a um rateio proporcional em duplicidade, em razão do valor glosado já ter sofrido este mesmo rateio.

- III. **Frete na aquisição de leite** – em que pese o leite ter sua tributação suspensa, o frete é pago a pessoa jurídica no país e tributado, e a glosa deve ser revertida.
- IV. **Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente** – pleiteia classificá-los como fretes nas operações de venda e esclarece que são tributados.
- V. **Aquisição de bens do ativo imobilizado** – afirma que a RFB já reconhece a possibilidade de reconhecer estes créditos, através do Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2007, e que o simples erro na identificação da transação não poderia ser impeditivo do reconhecimento do crédito, alegando que solicitou a retificação administrativamente.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

DOS PEDIDOS E REQUERIMENTOS

1. *Recebimento tempestivo da Presente Defesa Fiscal, sob a denominação de Recurso Voluntário;*
2. *Declaração de procedência do presente recurso voluntário com o reconhecimento do direito creditório de todos os pontos enfrentados no presente recurso.*
3. *Provas que serão produzidas. – Além das provas documentais que apresenta, requer a possibilidade da juntada de todas as informações necessárias a fiel comprovação do seu direito. Assim procedendo, o Ministério da Fazenda, órgão fundamental à democracia e ao cumprimento do dever de promoção do Estado Democrático de Direito, estará atingindo com plenitude sua finalidade, provendo ao caso em tela a tão almejada e merecida Justiça Social! Termos em que pede e espera deferimento.*

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

I. **Lenha e óleo diesel como insumo**

A Autoridade Tributária formalizou todos os atos da análise do crédito pleiteado no dossiê digital nº 10010.020733/0216-99, e encontramos nas e-folhas 329 a 331, as tabelas apresentadas pela Recorrente, referentes às aquisições que dão origem ao crédito pleiteado, relacionadas aos meses de janeiro a março de 2014, onde os gastos são organizados em três grupos distintos:

- a) Vinculados a receitas não tributadas no mercado interno;

- b) Vinculados a receitas tributadas no mercado interno e
- c) Vinculados a receitas tributadas e não tributadas no mercado interno.

A consequência desta classificação é que as aquisições vinculadas a receitas tributadas dão direito direto ao crédito pela aplicação da alíquota correspondente à base de cálculo cujos valores estes gastos representam, naquelas relacionadas a transações não tributadas não há direito ao crédito, e nas que contribuem para transações tributadas e não tributadas, a base de cálculo a ser considerada deve ser submetida a alguma forma de rateio proporcional, medida esta adotada pela Autoridade Tributária.

Nas tabelas citadas foram informados os seguintes valores para aquisições de óleo diesel, todas no grupo “Vinculados a receitas tributadas e não tributadas no mercado interno”, presentes no dossiê nº 10010.020733/0216-99:

Julho/2014	Lenha	R\$ 43.701,45 (e-fl 333)
	Óleo Diesel	R\$ 7.700,00
Agosto/2014	Lenha	R\$ 29.895,60 (e-fl 334)
	Óleo Diesel	R\$ 6.875,00
Setembro/2014	Lenha	R\$ 35.966,64 (e-fl 335)
	Óleo Diesel	R\$ 12.909,00

A Recorrente argumenta que ao proceder o cálculo do valor da glosa a ser revertida pela DRJ, ao considerar o conceito de insumo baseado nos critérios de relevância ou essencialidade, utilizou-se de base de cálculo já considerada proporcionalmente pela Autoridade Preparadora, submetendo pela segunda vez o valor da base de cálculo à proporcionalidade entre vendas tributadas e vendas não tributadas.

Quando verificamos a tabela presente no Acórdão de Primeira Instância, à e-folha 170, vemos que a DRJ aplicou duas vezes o rateio proporcional, quando assumiu que os valores referentes a cada mês já eram valores diversos daqueles constantes na planilha apresentada pela Recorrente, e acima reproduzida em seus valores, exatamente na diferença proporcionada pela aplicação dos percentuais de rateio e, em seguida, aplicou novamente os mesmos percentuais para determinar a base de cálculo dos créditos reconhecidos.

Não foram revertidas glosas em relação à lenha.

Dou razão à Recorrente neste ponto.

II. Frete na aquisição de leite

Adiante discute-se a natureza autônoma dos créditos referentes a fretes, independente do tratamento tributário dado a carga transportada. Este assunto foi enfrentado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, documento que orienta a aplicação do conceito de insumos na geração de créditos de PIS/COFINS, em face ao REsp

1.221.170/PR, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e à Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, onde encontramos nos itens 158 a 161.

“158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

- a) preço de compra do bem;*
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);*
- e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;*
- f) tributos não recuperáveis.*

159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.

160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

- a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;*
- b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.*

161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

O crédito de PIS/COFINS deverá ser calculado pela aplicação das alíquotas previstas no art. 2º, da Lei nº 10.833/2003 ou da Lei nº 10.637/2002, conforme o caso, sobre o valor dos itens descritos nos incisos do caput do artigo 3º, em ambas as Leis acima. Os custos de aquisição são considerados para se estabelecer o valor dos bens e serviços listados no art. 3º, das Leis de regência do regime não cumulativo de PIS/COFINS.

O Regime Cumulativo para o cálculo do PIS/COFINS decorre de uma regra negativa prevista no art. 8º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, onde se elencam exhaustivamente os sujeitos passivos que devem permanecer no regime cumulativo, e por exclusão, aqueles que devem ser submetidos ao novo regime, no caso as pessoas jurídicas que optam por apurar o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), pelo Lucro Real.

Não havendo na legislação e normativa do PIS/COFINS o detalhamento específico para todos os princípios e critérios de registro fiscal e contábil de gastos, custos, despesas e receitas, deve-se adotar a legislação e normativa que os estabelece para a apuração do Lucro Real, por consequência.

No Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018), encontramos o seguinte dispositivo a respeito do reconhecimento dos custos de aquisições de produtos como matérias primas (insumos) ou bens para a revenda:

Custo de aquisição

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13) .

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

Custo de produção

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no art. 301 ;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, na manutenção e na guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Vemos que o custo do frete de aquisição compõe o custo de aquisição dos insumos pela aplicação do inciso I, do art. 302, combinado com a aplicação do § 1º, do art. 301, do RIR/2018.

Já o direito ao crédito no regime não cumulativo de PIS/COFINS decorre do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, onde admite-se o crédito para “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Ou seja, o custo de aquisição de insumos, ou de bens para a revenda, segundo o inciso I dos mesmos artigos citados, dão direito ao crédito por todos os seus componentes, representando o esforço total do contribuinte para poder ter propriedade sobre os mesmos e disponibilizá-los para uso em sua atividade produtiva.

E, tendo o frete sofrido a incidência do PIS/COFINS ele dará direito ao crédito desta contribuição na sua apuração não cumulativa em relação aos insumos ou bens para a revenda adquiridos, ainda que o valor do bem propriamente dito não possa compor o montante do crédito por ser sujeito à alíquota zero, ser suspenso ou não tributável, e o frete ser custo necessário à disponibilização do bem para o contribuinte, nestes casos.

O assunto já está regulado pela Súmula CARF nº 188.

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Desta forma, peço vênia para discordar da posição estabelecida pela RFB neste tema, e dou razão à Recorrente neste ponto.

III. Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente

Trata-se da glosa de despesas com fretes na movimentação de produtos acabados entre a unidade de produção e os centros de distribuição, referentes a mercadorias que ainda serão comercializadas, mas que a Recorrente alega já tratar-se das operações de vendas, conforme previsto no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, combinado com o inciso II, do art. 15, desta mesma Lei para o caso do PIS.

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados para centros de distribuição, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

*“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. (grifo nosso)**”*

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

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

(...)

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

(...)”

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à tradição da propriedade do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há porque estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto.”(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual

a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

Considero sem razão à Recorrente.

IV. **Aquisição de equipamentos de empresa optante pelo Simples Nacional e Edificações**

O Despacho Decisório trás a seguinte motivação para as glosas que são atacadas nestes tópicos do Recurso Voluntário:

Edificações

O contribuinte apresentou diversas notas fiscais referente aos gastos com edificação (fls. 447 a 484), no entanto, não discriminou as notas fiscais que foram utilizadas para compor a base de cálculo (R\$ 75.397,62) para apuração do crédito.

A partir da análise das notas fiscais entregues pelo contribuinte, verifica-se que em sua grande maioria apresentam CST (Código de Situação Tributária) não tributável: 07 – Operação Isenta da Contribuição; 49 – Outras Operações de Saída e 99 – Outras Operações.

Segundo as diretrizes estabelecidas pelo já citado parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e inciso III, parágrafo 2º do artigo 6º da Lei nº 11.488/2007, não existe direito a crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS.

Verifica-se, ainda, que o contribuinte apresentou notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoa física (fls. 456, 466, 471, 473, 476 e 477). Segundo as diretrizes estabelecidas pelo inciso II, § 2º do artigo 6º da Lei nº 11.488/2007, no custo de aquisição ou construção de edificações não se inclui o valor de mão-de-obra paga a pessoa física. Deve-se observar ainda que a data de emissão das notas fiscais referem-se ao exercício de 2016, não correspondendo ao período analisado. Assim, as notas fiscais apresentadas que foram emitidas por pessoa física foram glosadas.

Por fim, a nota fiscal nº 17, com data de emissão em 25/02/2016 do Fornecedor W.A.

Alvarenga Topografia ME, no valor de R\$ 2.150,00 (fl. 455), também foi objeto de glosa, por sua data de emissão não corresponder ao período do crédito analisado. Segundo o § 6º do artigo 6º da Lei nº 11.488/2007 o direito ao desconto de crédito aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra. Se a nota fiscal refere-se ao exercício de 2016, logo em 2014, período de análise do crédito, não havia sido encerrada a obra.

(...)

Máquinas e Equipamentos

Verifica-se que a nota fiscal nº 1055, no valor de R\$ 13.000,00, apresenta CST 07 – Operação Isenta da Contribuição. Segundo o parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não existe direito a crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS. Logo esta nota não dá direito ao crédito.

A Recorrente centra suas argumentações no fato de que os fornecedores seriam empresas optantes pelo Simples Nacional e que estes fornecedores informam o CST de acordo com a orientação específica de preenchimento de notas fiscais direcionadas ao Simples Nacional, que indica a utilização do código 99 -Outras operações.

Com relação aos erros de indicação da CST na documentação fiscal, não cabe ao processo administrativo fiscal a sua retificação, que possui procedimento próprio a ser executado,

e a sua indicação faz parte da presunção de idoneidade dos documentos apresentados, logo, não há como a mera alegação de que foram equívocos não é suficiente para revertê-las.

A questão das empresas do Simples Nacional já está pacificada no âmbito da Receita Federal do Brasil pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e o que consta do processo nº 10168.003407/2007-14, declara:

Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

No Despacho Decisório, a Autoridade Tributária motiva as glosas em decorrência da análise da documentação fiscal apresentada pela Recorrente e que está juntada ao dossiê nº 10010.020733/0216-99, e-folhas 443 a 484.

Entendo que os fornecedores, que reste demonstrado serem optantes pelo Simples Nacional na data em que foi emitida a documentação fiscal de venda, são tributados pelas contribuições do PIS/COFINS e os bens vendidos geram direito ao crédito no regime não cumulativo aos compradores.

Dou razão parcial à Recorrente neste ponto.

Conclusão

Neste sentido, voto por dar parcial provimento no Recurso Voluntário, de forma a reconhecer o valor da base de cálculo do crédito referente à aquisição de óleo diesel nos valores informados pela Recorrente neste processo, reverter a glosa referente ao frete nas aquisições de leite e reverter as glosas referentes ao ativo imobilizado, que restem demonstrada a opção pelo Simples Nacional, na data da operação, dos fornecedores de bens e serviços.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral