



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.902655/2017-23
ACÓRDÃO	3002-003.869 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	O TELHAR AGROPECUARIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

PIS/COFINS – REGIME NÃO CUMULATIVO – INSUMOS. AQUISIÇÕES COM CST 06, 07, 08 OU 09. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Nos termos do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não geram direito a crédito as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive quando utilizados como insumos em produtos ou serviços submetidos a alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. Ausente comprovação de que as saídas tenham sido oneradas pelo PIS/Cofins ou de que tais bens estejam abrangidos por regime de incidência monofásica, mantém-se a glosa dos créditos relativos a lubrificantes, pneus, lenha, peças de manutenção e similares.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO – NÃO COMPROVADO.

Embora essenciais ao processo produtivo, os créditos referentes a serviços somente podem ser reconhecidos quando cabalmente comprovados, nos termos do art. 170 do CTN. Inexistindo a apresentação integral de documentos fiscais e de pagamento, correta a glosa.

ENERGIA ELÉTRICA – DEMANDA CONTRATADA E OUTROS ENCARGOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Somente geram direito ao crédito as parcelas correspondentes à energia elétrica efetivamente consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Valores pagos a título de demanda contratada/reserva de potência, multas, juros ou outros encargos de natureza meramente contratual não constituem insumo e, por isso, não são passíveis de creditamento.

PIS E COFINS. FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. ÔNUS SUPORTADO PELO VENDEDOR. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO.

A apropriação de créditos de PIS e Cofins, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, exige a comprovação documental idônea de que o ônus do frete, nas operações de venda, foi suportado pelo vendedor. Inexistente tal comprovação, é indevida a apropriação dos créditos correspondentes.

VERDADE MATERIAL. PROVAS. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

As alegações sobre verdade material devem vir acompanhadas dos respectivos elementos de prova. A inércia do contribuinte que deixou de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias para a comprovação do crédito alegado não pode ser suprida pela busca da verdade material. Diligência ou perícia não se prestam para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-003.863, de 25 de setembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10183.902649/2017-76, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Marcelo Enk de Aguiar (substituto[a]integral), Neiva Aparecida Baylon, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao(Presidente).

RELATÓRIO

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

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

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

- JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A juntada posterior de provas só é possível mediante justificativa da impossibilidade de se fazê-lo com a manifestação de inconformidade.

- BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

Não procede a conclusão de que não teria havido a tributação na entrada do bem, a chamar a incidência do § 2º do artigo 3º, tanto da Lei nº 10.637/1992, quanto da Lei nº 10.833/2003, que veda o creditamento no caso de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, no caso de tributação monofásica das contribuições.

- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. FALTA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.

Apresentados os documentos comprobatórios dos serviços cuja falta foi o motivo das glosas, estas devem ser revertidas.

- ENERGIA ELÉTRICA. VALOR LÍQUIDO.

Gera direito a créditos das contribuições a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, nem tampouco o valor total da fatura de energia elétrica.

- DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Apresentados os documentos comprobatórios dos pagamentos de aluguéis de máquinas cuja falta foi o motivo das glosas, estas devem ser revertidas.

- DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. FRETES INTERNOS

Os fretes relativos aos transportes de mercadorias em face de processo produtivo devem ser considerados para fins de crédito das contribuições.

- DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. FRETES SOBRE COMPRAS.

Para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possam ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeito ao pagamento das contribuições.

- DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. FRETES POR CONTA DO COMPRADOR.

Não comprovado que as despesas dos fretes sobre vendas foram suportadas pelo vendedor, mantêm-se as glosas dos créditos quanto a tais despesas.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando os fundamentos expostos em sede de manifestação e insistindo na integral procedência do pedido de ressarcimento. Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Da Tempestividade

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 04-50.005 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS, que julgou parcialmente procedente manifestação de inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que apreciou o Pedido de Ressarcimento (PER) nº 28361.19489.130416.1.5.18-3288, referente a créditos de PIS/Pasep não-cumulativo apurados no 1º trimestre de 2014.

O acórdão recorrido reverteu parcialmente as glosas, mas manteve os seguintes:

- a) Da glosa de Créditos sobre bens utilizados como insumo;
- b) Da glosa de Créditos sobre serviços utilizados como insumo;

- c) Da glosa de créditos sobre despesas com aquisição de energia elétrica;
- d) Da glosa de créditos sobre despesas de armazenagem e fretes na operação de venda;

Conceito de Insumo

Acerca do conceito de insumo, nosso entendimento se alinha à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1.221.170, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos. Na referida decisão, a Corte estabeleceu que, para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo, deve-se adotar os critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço em relação ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

Das Glosas

Da glosa de Créditos sobre bens utilizados como insumo;

A controvérsia versa sobre a possibilidade de creditamento de PIS/Cofins, no regime não cumulativo, relativamente às aquisições de bens utilizados como insumos – tais como lubrificantes, pneus, lenha e peças de manutenção – cujas notas fiscais de entrada consignam os CST 06 (alíquota zero), 07 (isento), 08 (sem incidência) ou 09 (suspensão).

No que se refere a esses insumos, sem comprovação de que a respectiva saída tenha sido onerada pelo PIS e pela Cofins ou de que tais bens se enquadrem no regime de incidência monofásica, assiste razão à autoridade fiscal.

Com efeito, o art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é categórico ao vedar o creditamento do PIS e da Cofins na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isenção ou não incidência.

Diante da ausência de prova de que tais bens tenham sido efetivamente tributados em etapa anterior ou de que a operação de saída tenha sido submetida à incidência das contribuições, não se caracteriza nenhuma exceção à vedação legal, impondo-se, portanto, a manutenção da glosa dos créditos apurados sobre essas aquisições.

Da glosa de Créditos sobre serviços utilizados como insumo;

No que concerne às glosas de créditos sobre serviços utilizados como insumos, observa-se que tais serviços são, em princípio, imprescindíveis ao

desenvolvimento das atividades da Recorrente, pois envolvem, notadamente, pulverização aérea de lavouras, seleção de sementes, colheita da produção agrícola, manutenção de maquinário, entre outros, sem os quais não seria possível alcançar o objetivo econômico da empresa, qual seja, a produção de gêneros agrícolas.

A Recorrente sustenta que seria inviável vincular o creditamento à apresentação de todas as notas fiscais correspondentes aos serviços adquiridos no trimestre, em razão do porte econômico da empresa e da elevada quantidade de operações e contratações mensais, motivo pelo qual optou por apresentar documentação em caráter de amostragem.

Entretanto, consoante bem consignado no acórdão da DRJ, as glosas foram efetuadas exclusivamente pela ausência de apresentação dos documentos comprobatórios exigidos. Em outras palavras, não se trata de desqualificação da natureza dos serviços como insumos, mas de falta de comprovação formal e integral dos dispêndios.

Ressalte-se que, nos termos do art. 170 do CTN, o crédito pleiteado deve ser líquido e certo, cabendo ao contribuinte o ônus da prova quanto à sua constituição, especialmente em pedidos de ressarcimento ou compensação.

Assim, diante da insuficiência dos elementos apresentados para comprovar a totalidade do direito creditório, mantêm-se as glosas relativas às parcelas em que não restou comprovada a efetiva contratação e pagamento dos serviços alegados

Da glosa de créditos sobre despesas com aquisição de energia elétrica.

A Recorrente pleiteia o reconhecimento do direito à apuração de créditos das contribuições ao PIS e à Cofins sobre a integralidade dos gastos incorridos com a aquisição de energia elétrica, incluindo aqueles relativos à demanda contratada, à contribuição para iluminação pública e aos demais encargos inerentes à referida operação.

A justificativa do v. acórdão para a manutenção da glosa dos créditos relativos às despesas com aquisição de energia elétrica foi a que os valores glosados não refletiam o consumo efetivo de energia, mas sim encargos acessórios, como contribuição para iluminação pública, demanda contratada, juros e multas.

Não merece acolhida as razões da contribuinte para aproveitar o valor total da fatura emitida pelo fornecedor de energia elétrica. A lei autoriza o crédito relativo às despesas de energia elétrica consumida no

estabelecimento da contribuinte e não em relação ao valor total da fatura (ou nota fiscal) emitida pela empresa fornecedora de energia elétrica, que pode conter venda de outros serviços ou receita de terceiros.

A lei autoriza o crédito relativo às despesas com energia elétrica efetivamente consumida no estabelecimento da contribuinte, e não sobre o valor total da fatura (ou nota fiscal) emitida pela fornecedora, a qual pode incluir a cobrança por outros serviços ou receitas de terceiros, estranhos ao fato gerador do crédito tributário.

Vejamos o disposto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

[...]

IX energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Esse é o entendimento consolidado por este Tribunal Administrativo, conforme de extrai do Acórdão nº 3002000.757, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004 COFINS NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO. Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.

Esse enunciado traduz a interpretação restritiva do art. 3º, III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que condiciona expressamente o direito ao crédito ao montante de energia elétrica efetivamente consumida.

A “demanda contratada” corresponde apenas a um valor pago para garantir disponibilidade de potência elétrica, independentemente do consumo real. Por não representar efetivo gasto com insumo utilizado no processo produtivo, mas sim mera obrigação de reserva de capacidade, não integra o custo de aquisição da energia consumida e, por isso, não pode gerar crédito na sistemática não cumulativa.

Portanto, a pessoa jurídica só pode se creditar do PIS/Cofins na proporção da energia efetivamente consumida nas operações industriais, comerciais ou de prestação de serviços.

Ficam excluídas parcelas de natureza meramente contratual ou acessória, como reserva de demanda, demanda mínima não utilizada, multas, juros e taxas desvinculadas do consumo real.

Ida glosa de créditos sobre despesas de armazenagem e fretes na operação de venda;

Com relação as glosas referentes a fretes em operações de venda nas quais as notas fiscais indicam “frete por conta do destinatário”. A recorrente sustenta que, a despeito de tal informação, teria assumido integralmente o custo desses fretes, imputando o equívoco à transportadora responsável pela emissão das notas. Para comprovar suas alegações, apresentou comprovantes de pagamento e planilhas de vinculação entre os valores pagos e as notas glosadas.

Examinando detidamente os autos, verifico que as alegações da interessada não afastam a fundamentação lançada no acórdão recorrido. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em seus respectivos artigos 3º, inciso IX, são claras ao dispor que apenas geram crédito de PIS e Cofins os dispêndios com frete nas operações de venda quando o ônus é suportado pelo vendedor. A presunção de veracidade da nota fiscal, prevista no art. 204 do CTN, impõe que, quando o documento indica “frete por conta do destinatário”, presume-se que o comprador arcou com a despesa, cabendo à contribuinte a produção de prova robusta e inequívoca em sentido contrário.

No caso em apreço, as provas apresentadas revelam inconsistências significativas, conforme se depreende dos documentos 5 e 6. Como bem observado pelo juízo de primeira instância, há divergências entre os valores glosados e aqueles efetivamente pagos, sem qualquer justificativa documental que as sustente.

Cito, a título de exemplo, a Nota Fiscal nº 837, de março de 2014, com glosa de R\$ 7.060,95 frente a pagamento informado de R\$ 6.849,12, e a

Nota Fiscal nº 1.259, de março de 2015, com glosa de R\$ 34.471,73 e pagamento declarado de R\$ 33.437,58. Em ambos os casos, inexistente documentação que explique as diferenças, tampouco comprovação externa, como faturas emitidas pela transportadora vinculando de modo incontestável os pagamentos às notas fiscais glosadas.

As planilhas produzidas unilateralmente, sem respaldo em registros contábeis auditados ou chancela de terceiros, não possuem força probatória suficiente para infirmar a presunção de veracidade dos documentos fiscais.

Diante da ausência de comprovação cabal de que o ônus do frete foi efetivamente suportado pela recorrente, não há como acolher a pretensão deduzida.

Verdade material

A busca pela verdade material é inerente ao processo administrativo, constituindo o princípio norteador da atuação da Administração Pública. Assim, cabe à autoridade administrativa a obrigação de averiguar os fatos conforme sua realidade objetiva, podendo inclusive, determinar de ofício a produção de provas, diligências e outras medidas necessárias à elucidação da matéria, com vistas à adequada aplicação da legislação.

Entendo que, no caso em tela, restou observado o princípio da verdade material em consonância com os demais princípios que regem o processo administrativo, notadamente o contraditório, ampla defesa e o devido processo legal.

Provas

Quanto à alegação de que o indeferimento parcial dos créditos pleiteados decorreu da suposta ausência de comprovação do crédito e/ ou de inconsistências nos documentos e planilhas apresentados, cumpre destacar que apresentação de documentos complementares após a apresentação da impugnação deveria ser admitida pela autoridade administrativa, desde que tais documentos tenham o condão de comprovar, de forma inequívoca, a existência do direito creditório pleiteado.

Tal entendimento está em consonância com os princípios que regem a Administração Pública, em especial o princípio da eficiência, previsto no caput do ar. 37 da Constituição Federal. Negar a apreciação de elementos comprobatórios aptos a demonstrar o direito da Recorrente, sob o argumento de preclusão temporal, implicaria violação aos princípios da

verdade material e ampla defesa, devendo prevalecer a busca pela correta apuração dos fatos e do crédito tributário.

Dessa forma, constata-se que a documentação acostada nos autos é suficiente para formar o convencimento desse juízo, sendo desnecessária a produção de outras provas, inclusive a realização de perícia.

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito nego-lhe provimento.

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro – Presidente Redator