



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10183.904630/2016-83</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.325 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPNOROESTE – COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO OESTE DE MATO GROSSO LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para 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, 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 Iena de Campos, que revertia essas glosas.

Sala de Sessões, em 19 de setembro de 2024.

*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 04-47.651, 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. 35-54, apresentada em 05/10/2016, contra despacho decisório nº 117138774, de fls. 5-31, que deferiu parcialmente o direito creditório pleiteado no PER/DCOMP nº 24312.42141.090714.1.1.11-4087, relativo ao ressarcimento de COFINS não cumulativa do 3º trimestre de 2013 -01/07/2013 a 30/09/2013, valor pedido de R\$ 542.784,06, valor reconhecido de R\$ 466.559,49.*

*Ciência ao sujeito passivo em 16/09/2016, conforme aviso de recebimento dos correios às fls. 33.*

*(...)*

*Conforme Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá-MT nº 0158/2016, que embasou o Despacho Decisório, fls. 6 e ss, foram glosados os créditos correspondentes às aquisições de lenha para caldeira*

(não se trata de insumo), 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 (taxa de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa), gastos com edificações (aquisições não tributadas pelas contribuições) e peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos.

#### 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 0065/2016, de 21 de março de 2016, e-folhas 6 a 25, 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 2013.*

*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 2013 (fls. 38 a 49), 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 3º trimestre de 2013. 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, agosto e setembro, 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.*

(...)

*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 11 de março de 2019.

Em seu Recurso Voluntário argumenta o seguinte:

- I. **Energia Elétrica** – Argumenta que apresentou a documentação adequada à comprovação do direito.
- II. **Conceito de Insumo** – Alega que apesar da Autoridade Julgadora de Primeira Instância já ter reconhecido um conceito mais amplo, este não teria sido suficiente;
- III. **Produtos não identificados** – alguns documentos entregues à fiscalização foram corrompidos por problemas nos arquivos enviados, e a Recorrente argumenta que juntou novamente a planilha com a identificação destes itens na Manifestação de Inconformidade, mas a DRJ entendeu que a identificação não teria sido suficiente;
- IV. **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.
- V. **Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente** – pleiteia classificá-los como fretes nas operações de venda e esclarece que são tributados.
- VI. **Aquisição de bens do ativo imobilizado** – afirma que houve erro no CST e que faria juz aos benefícios da Lei nº 11.774/2008.

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. Energia Elétrica

A Recorrente pretende beneficiar-se de créditos relativos ao consumo de energia elétrica, e entende que a parcela contratada e não consumida, e mais o valor da taxa de iluminação pública deveriam integrar a base de cálculo do crédito pretendido.

A Autoridade Tributária glosou estas parcelas e assim se posicionou a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

*Não obstante, como bem fundamentou a autoridade fiscal, a previsão legal que permite a apuração de créditos da não cumulatividade sobre as despesas com energia elétrica limita-se aos valores de energia elétrica consumida pela pessoa jurídica, nos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IX, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso III, in verbis:*

*(...)*

*Registre-se que eventuais despesas derivadas de contrato de fornecimento de energia por demanda decorrem das características peculiares do consumidor de energia e não guardam direta correlação com o efetivo consumo de energia.*

*Quanto à contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, embora seja cobrada na mesma fatura de energia elétrica, não se confunde com a despesa de energia elétrica consumida no estabelecimento. Trata-se de um serviço público de caráter geral, isto é, prestados indistintamente a todos os cidadãos, a qual apenas tem sua cobrança permitida na fatura de energia elétrica, em conformidade com o art.149-A, da Constituição Federal, que a seguir se reproduz:*

*(...)*

*Dessa forma, estão corretas as glosas efetuadas pela fiscalização, uma vez que os dispêndios com a iluminação pública, embora representem custos para a empresa, são despesas que carecem de previsão legal para a tomada de créditos.*

*Quanto aos documentos juntados aos autos, relacionados às contas de energia elétrica no valor de R\$ 1.119,30, R\$ 4.310,75 e R\$ 475,52, algumas especificadas na tabela 1, não constituem prova eficaz, uma vez que não se tratam de fatura de Energia Elétrica.*

*Ao contribuinte compete apresentar a fatura contendo o valor relativo à energia consumida, ao passo que o comprovante de pagamento da conta de energia engloba outros elementos, tais como, taxa de iluminação pública, eventuais juros e multa, dentre outros.*

No processo, a única fatura está à e-folha 59 e refere-se ao mês de julho/2013, no valor de R\$ 131,60, o outro documento juntado é um boleto de pagamento, no valor de R\$ 4.310,75, referente à agosto/2013.

De fato, os valores são completamente díspares e não são suficientes para se estabelecer a certeza e liquidez do crédito pretendido. Entendo que é implausível que uma empresa não consiga juntar as faturas, comprovantes de pagamentos e, eventualmente, os contratos de fornecimento de algo tão importante ao seu processo produtivo.

Concordo inteiramente com o posicionamento da Autoridade Julgadora de Primeira Instância e adoto sua fundamentação como razão de decidir.

Sem razão à Recorrente.

## II. Produtos não identificados

Teria havido uma inconsistência nos arquivos apresentados durante a fiscalização no que resultou na corrupção dos dados de uma planilha com a identificação de produtos cujos créditos referentes aos fretes no seu transporte estavam sendo pleiteados e terminaram por serem glosados.

A DRJ assim se manifestou no Acórdão de Primeira Instância:

*A Autoridade Fiscal procedeu à glosa de insumos creditados pela Cooperativa que não foram identificados nas planilhas por ela elaboradas, acostadas aos autos do e-dossiê (e-Processo) nº 10010.013366/0546-65. (na verdade, 10010.013366/0516-65)*

*A interessada reconhece que houve um problema nos arquivos e esclarece que os créditos glosados sob esse motivo referem-se a conhecimentos de transportes, portanto, relativos a fretes, os quais estão relacionados na planilha anexada aos presentes autos, com identificação do produto e demais informações sobre as notas fiscais transportadas.*

*A planilha ora apresentada, embora contenha a identificação dos produtos, não é suficiente para comprovar o direito ao crédito, uma vez que não está acompanhada dos documentos contábeis e fiscais que embasam as informações.*

*Nos casos de pedido de restituição, reembolso ou ressarcimento e declaração de compensação de créditos é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado. Nesse sentido, a Instrução Normativa RFB no 1.717/2017, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários:*

*(...)*

A empresa poderia ter apresentado os dados em qualquer momento processual mas não o fez, de forma que mantenho a decisão de primeira instância.

De forma que considero que a Recorrente falhou em se desincumbir do ônus da prova em relação ao direito pleiteado.

## III. 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 desembarço 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.

#### IV. 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.

## V. Aquisição de equipamentos e Edificações

O Acórdão de Primeira Instância traz a seguinte motivação para as glosas que são atacadas nestes tópicos do Recurso Voluntário:

### Edificações

*A Cooperativa calculou créditos de PIS e COFINS sobre edificações em imóveis destinados à produção de bens destinados à venda, que foram parcialmente glosados por conter aquisições de serviços e materiais com Código de Situação Tributária 07 (Operação Isenta de Contribuição) e 99 - Outras Operações).*

*Nesse momento, a interessada demonstra que é indevida a glosa relativa à nota fiscal nº 17, do fornecedor W.A. Alvarenga Topografia ME, no valor de R\$ 2.150,00, a qual corresponde a serviço prestado em 17/09/2012, e não em período extemporâneo à obra, como havia entendido a fiscalização. Segue cópia da nota fiscal, extraída às fls. 455 do Processo nº 10010.020733/0216-99.*

*(...)*

*A interessada discorda da glosa, alegando que o fornecedor utilizou o CST 07 (operação isenta de contribuição) de PIS e COFINS equivocado, de modo que deve prevalecer o fato de que a mercadoria é tributada, e que as notas fiscais com CST 99 (outras operações) foram emitidas pelas empresas enquadradas no Simples Nacional na data de emissão das notas fiscais, segundo as regras desse regime. São elas: MA Francisco Dias & Cia Ltda ME, Sasso Peres & Cia Ltda e JM Gonçalves & Cia Ltda ME.*

*Em relação a esse ponto, cabe mencionar que o motivo da glosa das aquisições dos fornecedores MA Francisco Dias & Cia Ltda ME e JM Gonçalves & Cia Ltda ME foi o motivo 07 (operação isenta de contribuição). Conforme já mencionado nesse voto, a prova da alegação de erro deve ser feita mediante correção da nota fiscal.*

*Com relação ao fornecedor Sasso Peres & Cia Ltda, ficou comprovado, nos autos, que era optante pelo Simples Nacional na data da emissão das notas fiscais, sendo permitida, à interessada, o aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de bens e serviços, conforme pacificado no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 15/2007:*

*(...)*

*Com isso, é revertida a glosa no valor de R\$ 7.210,68, referente aos materiais e serviços adquiridos dos fornecedores W.A. Alvarenga Topografia ME, no valor de R\$ 2.150,00 e SASSO PERES & CIA LTDA, no valor de R\$ 5.060,68.*

### Máquinas e Equipamentos

*No caso em comento, a Autoridade Fiscal procedeu à glosa dos valores de aquisições cujos documentos fiscais indicavam não ter havido incidência das contribuições. No caso de emissão de nota fiscal com erro do CST, o documento deve ser corrigido.*

*A interessada segue argumentando que os gastos incluídos na base de cálculo do crédito são manutenções que aumentam a vida útil em período superior a um ano, motivo pelo qual foram contabilizados no ativo imobilizado da empresa, conforme demonstrado no Livro Razão em anexo, ressaltando que a manutenção do bem é causa geradora de créditos.*

*A regra geral para apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é o cálculo do montante sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo os encargos de depreciação determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem.*

*Entretanto, permite-se à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em cada período de apuração, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, do art.*

*2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.*

*Em relação aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda, a Receita Federal se posicionou favoravelmente à possibilidade de serem apropriados aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade "depreciação e amortização de máquinas e equipamentos" realizada com base na Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, caput e § 1º, desde que atendidas as exigências da legislação de regência, conforme Solução de Consulta nº 133-COSIT, de 17/09/2018:*

*(...)*

*É certo que o valor empregado na manutenção das máquinas e equipamentos segue o regime de depreciação ou amortização do bem. No caso em comento, a interessada realizou o desconto imediato do valor do serviço, mas deixou de demonstrar que o bem objeto de manutenção se destina à produção de bens e prestação de serviços, que o adquiriu a partir de julho de 2012, que se trata de serviço/peças que aumentam a vida útil do bem em mais de um ano, e, ainda, que havia optado pelo regime de desconto em questão ao adquirir o bem.*

*A interessada também informa que ora apresenta as notas fiscais que não haviam sido apresentadas à fiscalização. De acordo com a planilha de fls. 147-149 do e-dossiê, são as seguintes, pertinentes ao período em questão: NF 59, de 13/08/2013, de R\$ 3.800,00 e NF nº 4, de 04/09/2013, de R\$ 10.658,54.*

*De notas fiscais juntadas, em cotejo com as notas fiscais faltantes da planilha de fls. 147-149, consta apenas a NF nº 59, de 12/08/2013, emitida por Silvio M da Silva, CNPJ 05.518.835/0001-51, no valor de R\$ 3.800,00, referente a serviço de reforma da DUPLAVAC 250 SELOVAC (máquina de embalar queijo, conforme planilha de fls. 147-149 do e-dossiê), que foi creditada, pela Cooperativa, com base no valor de aquisição.*

*A esse item se aplica o entendimento aqui exposto, no sentido de que a interessada deixou de comprovar o atendimento das exigências legais para se valer da modalidade de desconto realizada com base na Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, caput e § 1º.*

*Portanto, devem ser mantidas as glosas realizadas a esse título.*

Como já está consignado no Acórdão de Primeira Instância, a DRJ já considerou a condição de fornecedores optantes pelo Simples Nacional, de forma que não há o que reparar nesta decisão. 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.

Com relação a questão das máquinas e equipamentos, concordo integralmente coma Autoridade Julgadora de Primeira Instância no sentido de que a forma como a Recorrente reconheceu os créditos na sua contabilidade foi indevida, pois o artigo 1º, da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, refere-se à aquisição de bens novos, e não às aquisições de itens para a manutenção destes bens.

Sem razão à Recorrente.

### **Conclusão**

Neste sentido, voto por dar parcial provimento no Recurso Voluntário, de forma a reverter a glosa referente ao frete nas aquisições de leite.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luís Cabral**