



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10183.904634/2016-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.296 – 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: 01/10/2013 a 31/12/2013

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, 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 lena 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 04-47.655, 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. 34-52, apresentada em 06/10/2016, contra despacho decisório nº 117138845, de fls. 5-30, que deferiu parcialmente o direito creditório pleiteado no PER/DCOMP nº 06634.98523.100714.1.1.11-7085, relativo ao ressarcimento de COFINS não cumulativa do 4º trimestre de 2013 -01/10/2013 a 31/12/2013, valor pedido de R\$ 679.335,22, valor reconhecido de R\$ 602.575,60.*

*Ciência ao sujeito passivo em 16/09/2016, conforme aviso de recebimento dos correios às fls. 32.*

*(...)*

*Conforme Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá-MT nº 0159/2016, que embasou o Despacho Decisório, fls. 6-26, foram glosados os créditos correspondentes às aquisições de bens e mercadorias considerados insumos pelo contribuinte na planilha anexa à intimação nº 0321/2016, cujas aquisições não são tributadas pelas contribuições, além 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 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 0159/2016, de 10 de junho de 2016, e-folhas 90 a 109, 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 4º 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 4º trimestre de 2014 (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 4º 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 outubro, novembro e dezembro, 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** – pleiteia que seja reconhecido o crédito sobre o valor contratado e que se avaliem os documentos acostados aos autos e desconsiderados pela DRJ.
- 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 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. **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:

*A Autoridade Fiscal procedeu à glosa parcial dos valores pleiteados, excluindo os valores contidos na fatura de energia elétrica que não se referem à energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, ou seja, os valores correspondentes à taxa de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa e outros, conforme discriminado às fls. 126-128 do e-dossiê (e-Processo) nº*

*10010.013366/0546-65, bem como os valores que deixaram de ser comprovados mediante apresentação das notas fiscais, que são os seguintes:*

*(...)*

*A interessada contesta a glosa de energia contratada e de taxa de iluminação pública, em relação aos quais teceu os seguintes argumentos: (pág. 2 de sua manifestação de inconformidade)*

*(...)*

*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 a glosa 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 às fls. 23 e ss, relacionados às contas de energia elétrica no valor de R\$ 619,25, R\$ 3.993,03, R\$ 1.587,98, R\$ 714,32, R\$ 632,84, 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*

*Por essas razões, deve ser mantida a glosa fiscal dos itens dissociados do consumo de energia elétrica e dos valores não comprovados mediante apresentação da fatura, e deve ser revertida a glosa do valor de R\$ 473,63, comprovada por meio da fatura de energia elétrica correspondente ao valor de R\$ 500,52 menos R\$ 26,89 (contribuição de iluminação pública).*

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.*

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

### Máquinas e Equipamentos

*O contribuinte foi intimado por meio da Intimação Seort – DRF – Cuiabá/MT n' 0321/2016 (fls. 92 a 93) a apresentar detalhadamente, em planilha digital, memória de cálculo quanto aos créditos sobre “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)”, sendo que a análise das informações obtidas será efetuada a seguir.*

*Em resposta o contribuinte apresentou planilhas contendo a relação do ativo imobilizado utilizado para solicitação do crédito.*

*Inicialmente serão apresentados os dispositivos legais que estabelecem as diretrizes para a apuração de créditos relacionados aos bens do Ativo Imobilizado (crédito com base no valor de aquisição).*

*O artigo 3º da Lei n' 10.637, de 29 de dezembro de 2002, e o artigo 3º da Lei n' 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dispõem sobre a possibilidade de desconto de créditos no valor da contribuição devida, in verbis:*

(...)

*Depreende-se da interpretação dos referidos dispositivos legais que, em regra, na aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização*

*na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, a base de cálculo do crédito corresponderá ao valor dos encargos de depreciação incorridos no mês.*

*Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito relativo à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado, com base no seu valor de aquisição do bem, entre outras, nas hipóteses previstas na Lei 11.774, de 17 de setembro de 2008, in verbis:*

*(...)*

*O artigo 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, estabelece a opção de desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da contribuição do Pis e da Cofins, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda.*

*(...)*

*Nas planilhas de cálculo do PIS/Cofins apresentadas pelo contribuinte sobre “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)” consta, para o quarto trimestre de 2013, crédito sobre Edificações e Máquinas e Equipamentos.*

*A partir da análise das notas fiscais entregues pelo contribuinte, verifica-se que algumas notas apresentam CST (Código de Situação Tributária) não tributável: 04 - Operação Tributável (tributação monofásica (alíquota zero)); 07 – Operação Isenta da Contribuição; 08 - Operação Sem Incidência da Contribuição 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.*

*Portanto, as notas fiscais que apresentaram os códigos (CST) acima citados foram objetos de glosa.*

*Em relação as “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)” do período em questão, cabe informar que nas folhas 147 a 149 constam planilha com a indicação de forma individualizada de todos os itens glosados.*

*Segue abaixo tabela com os valores referentes a “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)” que foram aceitos após o processo de análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte.*

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 com a Autoridade Julgadora de Primeira Instância no sentido de que os bens adquiridos não foram tributados, logo não dariam direito a crédito no regime não cumulativo.

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**