



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10183.909102/2018-82</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-013.377 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AGRO-SAM AGRICULTURA E PECUARIA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade e devidamente comprovados.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Não se desincumbindo a recorrente, mediante provas robustas, principalmente sua escrituração regular, do ônus de comprovar o direito creditório alegado, descabe o provimento do recurso voluntário.

CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas exceta expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

(inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito.

**FRETE NA REMESSA PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO. CONTRIBUINTE INDUSTRIAL E EXPORTADOR. REMESSA ESSENCIAL. RECEITA IMUNE. CRÉDITO RECONHECIDO.**

Sendo a contribuinte exportadora, conclui-se que sem o transporte interno que leva a mercadoria produzida até o porto ou aeroporto, a atividade de exportação não pode ser iniciada (inciso II art. 3º Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003). O frete interno que está incorporado ao preço final da mercadoria exportada, constitui receita de exportação que, por sua vez, está sob a guarda da imunidade (§ 2º, inciso I, art. 149, CF e inciso I dos artigos 5º e 6º, respectivamente, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em indeferir a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertendo as glosas relativas a Fretes sobre insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero e fretes sobre produtos a serem exportados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-013.372, de 24 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10183.909093/2018-20, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Ana Paula Giglio – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (suplente convocado(a), Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Ana Paula Giglio (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Leonardo Correia Lima Macedo, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 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 Procedente em Parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem. O pedido é referente ao crédito de 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:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO E SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de frete na aquisição de insumo sujeito à alíquota zero ou com suspensão da incidência da contribuição não confere direito a crédito da não-cumulatividade desse tributo, pois, embora incorporado ao custo do insumo transportado, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não admite crédito da não-cumulatividade da contribuição.

FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES NÃO CORRESPONDENTES AO CONSUMO. CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO. DESCABIMENTO.

O art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003, apenas autoriza a apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição sobre as despesas atinentes ao consumo de energia elétrica nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não permitindo a apuração de créditos em relação às despesas que, por mais que incluídas na Nota Fiscal/Fatura emitida pela empresa fornecedora, não representem o consumo de energia elétrica, tais como demanda contratada, demanda reativa e juros e multas decorrentes da impontualidade do pagamento.

DESPESA DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. DEMONSTRAÇÃO NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. REVERSÃO.

Reverte-se as glosas de créditos correspondentes a despesas de consumo de energia elétrica nos estabelecimentos da pessoa jurídica que, apesar de incompravados no curso do procedimento fiscal, são demonstrados pela contribuinte na Manifestação de Inconformidade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

CRÉDITO RESSARCÍVEL DA CONTRIBUIÇÃO. INTEGRAL APROVEITAMENTO EM DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO PELA SELIC. DESCABIMENTO.

Descabida a correção, pela SELIC, do crédito resarcível reconhecido que foi integralmente aproveitado por meio de Declarações de Compensação

transmitidas no prazo de 360 dias da apresentação do Pedido de Ressarcimento ao qual se vinculam.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

DIREITO CREDITÓRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA. MANUTENÇÃO.

Mantém-se a glosa do crédito pleiteado cujo direito a reconhecimento não foi comprovado pelo sujeito passivo.

DESPACHO DECISÓRIO. ELABORAÇÃO POR AUTORIDADE COMPETENTE E OBSERVÂNCIA DO DIREITO DE DEFESA. PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Improcede a preliminar de nulidade de Despacho Decisório proferido por autoridade competente, com observância do direito de defesa da manifestante.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS. DESCABIMENTO.

Incabível a realização de diligência para suprir a inércia do sujeito passivo em produzir e anexar à Manifestação de Inconformidade as provas de suas alegações

No tocante ao **Recurso Voluntário**, pugna-se inicialmente pelo cancelamento do Despacho Decisório, assim como pela vinculação do presente processo ao dossiê nº. 10010.035849/0419-09, para considerar os documentos ali constantes como prova a corroborar as alegações vertidas na Manifestação de Inconformidade e, assim, deferir os pedidos a seguir indicados:

- 1- Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre às aquisições de bens utilizados como insumos;
- 2- Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre às aquisições de serviços utilizados como insumos, inclusive os fretes;
- 3- Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre às despesas de energia elétrica;
- 4- Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre os encargos de depreciação do ativo imobilizado e alugáveis de máquinas;
- 5- Manutenção integral de outros créditos apurados pela contribuinte e que foram devidamente comprovados através do dossiê nº. 10010.035849/0419-09 e pelos documentos ora juntados;
- 6- Se assim for necessário, a baixa do processo em diligência para que a fiscalização determine outras forma de verificação dos créditos apurados, nos termos em que determina o art. 18 do Decreto 70.235/72, notadamente pela análise de suas demonstrações contábeis que seguem anexas;
- 7- Ressarcimento dos valores pleiteados mediante Correção pela incidência da taxa SELIC a partir de cada período de apuração;

Eis 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 paradigmático como razões de decidir:

---

- **DO CONHECIMENTO.**

---

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

---

- **DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO CANCELAMENTO DO DESPACHO DECISÓRIO.**

---

Aduz o recorrente que:

...evidenciada a fragilidade e precariedade dos levantamentos fiscais, é imperioso o cancelamento/nulidade do Despacho Decisório, proferido em total dissonância com o que demanda o artigo 142 do CTN, eis que os elementos e meros indícios que constam no processo não possuem o condão de desconsiderar, com a mínima segurança e certeza, os créditos de PIS/COFINS apurados pela Contribuinte.

Não se trata nem de cancelamento, muito menos de nulidade do Despacho Decisório. Trata-se de fato incontrovertível que a discordância de referido ato administrativo, por si só, não justifica, muito menos ampara, sua decretação de nulidade ou cancelamento.

Portanto, não merece provimento este pleito.

---

- **DAS RAZÕES DO MÉRITO.**

---

Preambularmente é preciso consignar que a parte recorrente promoveu requerimento, em sede recursal, a vinculação do presente processo ao dossiê nº. 10010.035849/0419-09, para considerar os documentos ali constantes como prova a corroborar as alegações vertidas na presente Manifestação de Inconformidade.

O título de informação, far-se-á a transcrição do primeiro parágrafo do voto da decisão recorrida:

A Manifestação de Inconformidade é tempestiva e estão preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, pelo que tomo conhecimento do recurso, registrando, desde logo, que, consoante requerido pela peticionante, os documentos acostados ao e-dossiê nº 10010.035849/0419-09 serão considerados no presente Voto.

Portanto, de início é preciso salientar que a análise completa da documentação que fez parte do dossiê nº 10010.035849/0419-09, fato que resultou na formação da convicção do relator e do próprio colegiado em sede do julgamento recorrido.

O presente recurso merece provimento parcial, no qual se adotam as razões de decidir da decisão recorrida para fins de manutenção das glosas nos seguintes rubricas:

**DA MANUTENÇÃO PARCIAL DECISÃO RECORRIDA.**

**a- Da glosa de créditos apurados sobre bens utilizados como insumos:**

**(falta de previsão legal)** a.1- Não tributados ou isentos ou sujeitos a alíquota zero: o inciso II, do §2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, expressamente dispõe que não dará direito a crédito “o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”.

**(falta de provas)** a.2- Quanto aos créditos atinentes às aquisições de bens cujas chaves de acesso são inválidas ou que não foram informadas pela ora manifestante - que tampouco apresentou os correspondentes documentos fiscais em formato “pdf” -, o indeferimento se deveu à falta de comprovação de operação, não estando em discussão a questão da essencialidade e relevância.

**(falta de provas)** a.3- glosas de créditos sobre aquisições de insumos sob o fundamento de que as correspondentes operações se referiam a outras transações, a contribuinte não trouxe nenhum argumento.

**b- Da glosa de créditos apurados sobre serviços utilizados como insumos:**

As glosas de créditos sobre serviços utilizados como insumos, QUE podem ser divididas em dois grupos: (i) valores vinculados a Notas Fiscais de Serviços cujos correspondentes documentos comprobatórios não foram apresentados; e montantes relacionados a operações cuja chave eletrônica apresentada é inválida ou se refere a outra operação; e (ii) importâncias correspondentes a fretes na aquisição de insumos não tributados.

No que toca ao primeiro grupo o contribuinte limitou-se a aduzir que os produtos são essenciais e relevantes para a atividade da empresa, amparando-se, inclusive, no conceito de insumo tratado em sede do Acórdão proferido no RESP 1.221.170/PR e pelo conteúdo do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17/12/2018. Todavia, não apresentou provas documentais que lhe amparasse em tal pleito.

Em relação ao frete na aquisição de insumos não tributados, será tratado no próximo tópico posto que haverá reversão de sua glosa.

**b.1- Armazenagem e Embarque:** Ausência probatória.

**b.2- Armazenagem e Fretes sobre Vendas:** Ausência probatória e Preclusão posto que não foram impugnados, em sede de manifestação de inconformidade as seguintes constatações da fiscalização: (i) documentos não foram localizados na base de dados do SPED; (ii) chaves de acesso não se referiam a documento do modelo CT-e; (iii) não se enquadravam no conceito de vendas; e (iv) não se referiam às operações descritas pela contribuinte.

**b.3- Fretes Subcontratados:** Como foi descrito alhures e pode ser verificado na planilha anexada à Manifestação de Inconformidade, nos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos – CT-e figura como emitente o estabelecimento da incorporada cadastrado no CNPJ sob o nº 92.644.715/0004-46, o qual, de acordo com pesquisa feita no sistema CNPJ, estava cadastrado sob o CNAE nº 4930-2 -02 - “Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional”. Para exemplificar, verifica-se, na imagem do CT-e nº 11455 extraída do sítio do CT-e na internet, que nesse documento a contribuinte desporta como emitente (a sua filial, registrada no CNPJ sob o nº 92.644.715/0004-46) e, além disso, como tomadora do serviço (a sua matriz, cadastrada no CNPJ sob o nº 92.644.715/0001-03).... Então, quanto às despesas de fretes não vinculados pelo sujeito passivo a CT-e algum, de plano mantendo a glosa de créditos, por completa ausência de comprovação do direito creditório, e prossigo na análise do direito ao creditamento em relação às demais operações....

Assim, forçoso concluir que a filial, ao contratar serviços de fretes de terceiros, age diretamente em nome da pessoa jurídica que integra, não havendo subcontratação. Tal constatação impõe a necessidade da apresentação dos CT-e expedidos pelos transportadores, pois, não sendo o caso de subcontratação, sem cabimento a emissão, pela recorrente, dos Conhecimentos de Transporte a que se refere o §3º, do art. 17, do Convênio SINIEF nº 06/89, específicos para essa operação....

Logo, para comprovar créditos sobre despesas de fretes subcontratados, a defendant deveria ter indicado os dos CT-e expedidos pelos subcontratados, pois nenhum sentido tem que a comprovação dos créditos sobre as alegadas despesas seja produzida por meio de documento gerado pela própria postulante, a quem a prova aproveitaria.

É que a contribuinte não juntou nem os correspondentes contratos de frete (cada extrato faz menção a um número de contrato), nem os comprovantes de depósito mencionados nesses extratos [nos extratos juntados figura a seguinte declaração “Declaro que os dados mencionados acima estão corretos e o comprovante de depósito servira como quitacão do referido contrato”].

No tocante as despesas de fretes para exportação, serão tratadas no tópico a seguir, posto que haverá reversão destas glosas.

**c- Da Glosa Das Despesas Decorrentes Dos Encargos De Depreciação Do Ativo Imobilizado:**

A requerente não se desvencilhou do encargo de demonstrar o direito ao postulado creditamento sobre encargos de depreciação, pelo que mantenho as glosas impostas pelo Despacho Decisório exprobado.

**d- Dos Créditos A Título De Energia Elétrica (outras despesas além daquela energia efetivamente consumida):**

Entendeu a decisão recorrida serem corretas as glosas, implementadas pelo Despacho Decisório exprobado, de créditos apurados a título de energia elétrica sobre valores concernentes a demanda contratada e a demanda reativa<sup>10</sup>, pois são rubricas que, apesar de cobradas na correspondente fatura, não correspondem ao consumo de energia elétrica, grandeza sobre a qual é permitida a consideração do crédito previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003.

**e- Das Outras Rubricas Com Direito A Crédito:**

Foram glosados, por falta de comprovação, créditos apurados sobre duas operações: uma de crédito com base no valor de aquisição de máquinas e equipamentos e outra concernente a aluguéis de máquinas e equipamentos. Na Manifestação de Inconformidade, a contribuinte não deduziu argumentos específicos concernentes a sobreditas glosas, pelo que são de plano mantidas.

**DA REVERSÃO PARCIAL DA DECISÃO RECORRIDA.**

O recurso comporta provimento parcial nas rubricas que a fiscalização entendeu pela manutenção da glosa por entender pela falta de amparo legal. Todavia, não merece prosperar a referida decisão, necessitando ser reformada nos pontos a seguir indicados:

**a- Frete Sobre Insumos Não Tributados Ou Sujeitos A Alíquota Zero:**

Consta na r. decisão que as despesas de fretes de insumos não dão, em si, direito a apuração de crédito de sobreditas contribuições; apenas indiretamente podem ensejar tal direito, como parte integrante dos custos de aquisição dos insumos que possibilitem a apuração de crédito. Desta forma, se a aquisição de insumo não possibilitar a apuração de créditos, porque não tributada ou submetida a suspensão, sobre o valor correspondente à despesa de frete, incorporado ao custo de aquisição do insumo, não será possível apurar crédito da comentada contribuição, em razão do disposto no art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não bastasse vasto repertório jurisprudencial desta Egrégia Corte no sentido de conceder o crédito sobre insumos não tributados, como se verá a seguir, tem-se

que recentemente houve a publicação da Súmula 188 CARF, a qual não deixa margem de dúvidas.

Súmula 188 CARF:

Aprovada pela 3<sup>a</sup> 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

Precedentes desta Corte:

Acórdão: 3401-012.659. FRETE NA COMPRA DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. SERVIÇO DESVINCULADO DA OPERAÇÃO DE COMPRA. CRÉDITO CONCEDIDO. O frete contratado para o transporte de matéria-prima é elemento dissociado da operação principal (aquisição do insumo). Uma vez demonstrado que o transporte do insumo é fundamental para o inicio do processo de fabricação ou industrialização dos produtos, as contribuições incidentes na operação são passíveis de resarcimento, a teor do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (relatora Sabrina Coutinho).

Acórdão nº 9303-014.884. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003). (relator Rosaldo Trevisan).

Do exposto, vota-se pelo provimento do recurso neste ponto e reforma da r. decisão recorrida.

**b- Frete Sobre Produtos a serem exportados:**

Entende-se de forma diferente em relação a r. decisão proferida pela DRJ sobre este tema, posto ter entendido ser correta a glosa por falta de previsão legal.

A empresa recorrente produz e é atuante no segmento do agronegócio. Detentora de renome internacional em razão das exportações de seus produtos.

Elá produz e exporta. Pelo simples fato de suportar as despesas referentes a estes fretes, dentro do contexto em epígrafe, faz jus ao frete sobre a venda.

Sendo assim, vota-se pela reforma da r. decisão.

Isto posto, conheço do recurso, rejeito preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, dou parcial provimento para reverter as glosas de:

- a- Frete Sobre Insumos Não Tributados Ou Sujeitos A Alíquota Zero
- b- Frete Sobre Produtos a serem exportados

### 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 indeferir a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertendo as glosas relativas a Fretes sobre insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero e fretes sobre produtos a serem exportados.

*Assinado Digitalmente*

Ana Paula Giglio – Presidente Redatora