



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



**Processo nº** 10675.721871/2011-42  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.030 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de setembro de 2021  
**Recorrente** MATABOI ALIMENTOS S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

**NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. PERÍCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA.**

Sendo prescindível a realização de perícia para elucidar os fatos sob julgamento, revela-se correto o seu indeferimento pela DRJ. Inexistência de cerceamento de defesa.

**NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO.**

O acórdão recorrido está razoavelmente fundamentado sobre os pontos articulados pelo Contribuinte, não havendo que se falar em nulidade.

**NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO. DETALHAMENTO DA GLOSA. DOCUMENTAÇÃO.**

O Termo de Informação Fiscal e seus anexos constituem fundamento razoável do despacho decisório e representam detalhamento a glosa dos créditos. É desnecessário a juntada, no despacho decisório, de toda a documentação da empresa, uma vez que pertence à própria Contribuinte e a Fiscalização a identificou nas planilhas. Inexistência de nulidade do despacho decisório.

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

**GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Os gastos gerais de fabricação são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da empresa, portanto, geram direito de crédito das contribuições. Precedentes.

**FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS. SERVIÇO QUE SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMOS. INADEQUAÇÃO DO RACIOCÍNIO DE QUE O ACESSÓRIO SEGUE O PRINCIPAL. O REGIME**

DE CRÉDITO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO É O MESMO DA MERCADORIA TRANSPORTADA.

Os créditos de frete de insumos, contratados pela Recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser apurados com as alíquotas básicas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independente do regime a que se submetem os insumos transportados.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem corresponderem a uma operação de venda, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS ou COFINS.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. AQUISIÇÃO DE SOFTWARES. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Afastada a motivação específica de inexistência de participação no processo produtivo, resta a reversão das glosas relativas às aquisições de softwares para utilização no processo produtivo. Não sendo abordada a hipótese específica de aproveitamento de créditos de amortização, resta a apuração de créditos como insumos.

INSUMO. BOI VIVO E LENHA. FRIGORÍFICO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 12.865/2013. ART. 106, I, DO CTN. APLICAÇÃO RETROATIVA.

A aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01), utilizados como insumos de mercadoria classificada no Capítulo 2, se sujeita a alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I, art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN.

AQUISIÇÃO DE MILHO. INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito a aquisição de insumos com suspensão da exigência das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos: i.a) para rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do acórdão da DRJ; i.b) para manter os créditos comprovados, alusivos aos itens III-B-4, III-B-14, III-B-27 e III-B-28 (exceto despesas decorrentes de aquisições do governo) do Anexo I, do Termo de Informação Fiscal; e i.c) reconhecer que a aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01) se sujeita à alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I, art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN; e (ii) por maioria de votos: ii.a) para que sejam recalculados todos créditos de frete comprovados de insumos (contratados pela Recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil), com as alíquotas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independente do regime a que

se submetem os insumos transportados. Vencido o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; ii.b) para reconhecer o direito ao crédito referente às despesas com software utilizados no processo produtivo (item III-B-33). Vencidos os conselheiros Jorge Luís Cabral, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (relator). Designado o Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida; ii.c) para manter a glosa ao crédito sobre fretes decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Renata da Silveira Bilhim; ii.d) quanto ao item “Aquisições de milho das empresas Atlas e Goiás Verde, exigência que a suspensão conste na nota fiscal”, em primeira votação, não foi formada maioria considerando que os Conselheiros Pedro Sousa Bispo (relator), Lázaro Antônio Souza Soares, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida votaram por negar provimento ao recurso em razão da aplicação obrigatória da suspensão, os Conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz e Jorge Luis Cabral davam provimento ao Recurso em razão da aplicação obrigatória da decisão definitiva proferida nos autos do PTA n.º10675.723090/2011-92 e as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Renata da Silveira Bilhim davam provimento ao recurso em razão da decisão definitiva ter reconhecido o direito do sujeito passivo. Em segunda votação, em conformidade com o art. 60, parágrafo único, do RICARF, considerando as duas soluções mais votadas em primeira votação, o colegiado votou por maioria de votos em negar provimento ao Recurso. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Renata da Silveira Bilhim que davam provimento pela razão exposta anteriormente. Os conselheiros Jorge Luis Cabral e Thais de Laurentiis Galkowicz acompanharam o relator pelas conclusões. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

PEDRO SOUSA BISPO – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo do PER nº 32790.04787.291010.1.1.094135, onde a empresa acima qualificada pleiteou ressarcimento de crédito referente à Cofins não cumulativa – Exportação do 4º trimestre de 2009, no valor total de R\$ 1.821.935,98, conforme discriminado mês a mês à fl. 04, tomando como base o §1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

E, apresentou ainda as DCOMP nºs 02837.94898.031110.1.3.096779, 23786.42747.150311.1.7.092009 (retificadora da anterior – final 6779),

26170.34140.050111.1.3.092750, 35038. 61978.150311.1. 3.093952 e 20139.31056.150311.1.3.099909 com objetivo de utilizar o crédito relativo ao PER mencionado.

A matéria foi objeto da Informação Fiscal e respectivos Anexos I e II e do Despacho Decisório nº 1.205, de 2011 (fls. 1.290/1.293), proferidos pela Delegacia da Receita Federal em Uberlândia/MG nos quais foi reconhecido o crédito pleiteado nos meses de novembro e dezembro de 2009 e não reconhecido o valor referente ao mês de outubro do mesmo ano, tendo sido, em consequência, deferido parcialmente o PER, homologada parcialmente a compensação objeto da DCOMP nº 23786.42747. 150311.1.7.092009 e não homologadas as compensações objeto das DCOMP's nºs 26170.34140.050111.1.3.092750, 35038. 61978.150311.1. 3.093952 e 20139.31056.150311.1.3.099909.

A Informação Fiscal transcreveu parte da legislação afeta ao assunto objeto das glosas e continuou em seu arrazoado, que pode ser assim sintetizado:

9. ... foram considerados para a análise dos créditos os valores solicitados e demonstrados ... por documentos que atestaram, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito. Dessa análise, não foram verificados valores a serem glosados para os meses de novembro e dezembro/2009, período esse submetido à nova sistemática apontada nos parágrafos 7 e 8. Porém, para o mês de outubro/2009, consideram-se dignos de glosa:

9.1. Crédito básico apenas os custos, encargos e as despesas elencadas nos incisos do art. 3º das Leis 10.637/2002 geram créditos de COFINS pela sistemática da não cumulatividade. Portanto, não dão direito a crédito os valores relativos a aquisição de carimbos; material de limpeza; análises laboratoriais; licenças de software e, por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda, as despesas efetuadas com fretes contratados para transporte de produtos e/ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Os valores glosados encontram-se discriminados no ANEXO I e ANEXO II, as despesas de frete de transferência entre estabelecimentos contabilizados na conta “ Transferência de Produtos/Mercadorias” desta informação fiscal.

9.2. Crédito presumido ... a natureza da atividade ... é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento de crédito presumido, já no cálculo desse crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

9.2.1. ... por não haver previsão legal ... de crédito em relação a despesa de frete na aquisição de insumos, e, só o sendo em caso de compor o custo de aquisição daqueles produtos que integrem o valor da base de cálculo dos créditos previstos no art. 3º, §1º, I, da Lei 10.637/2002. Portanto, os fretes relacionados à aquisição de insumos de pessoa física e/ou de pessoa jurídica com suspensão do PIS, por força do art. 8º da IN 660/2006, compõem a base de cálculo do crédito presumido e não a do crédito básico. Isto é, com relação aos fretes pagos a pessoas jurídicas para o transporte de bens cuja aquisição ensejou a apuração de crédito presumido, é importante esclarecer que, conforme explicitado acima, a despesa com o frete integra o custo de aquisição do bem. A possibilidade de apropriação do crédito sobre o frete na aquisição não decorre de sua caracterização como "serviço utilizado como insumo", mas de sua integração ao custo do insumo adquirido.

9.2.2. ... os valores referentes a fretes vinculados à aquisição de bovinos que estavam incluídos em deduções (crédito básico) nos demonstrativos de apuração do PIS e da Cofins pela pleiteante, foram transferidos para a base de cálculo dos créditos presumidos....

9.2.3. Também foram transferidos os valores referentes às aquisições de milho em grão/triturado da empresa ATLAS AGROINDUSTRIAL LTDA ... e GOIÁS VERDE ALIMENTOS LTDA ... com suspensão do PIS e da COFINS, cuja resposta ao Termo

de Diligência Fiscal integra a presente informação, e que haviam sido classificados pela interessada como insumos adquiridos sem suspensão daquelas contribuições.

9.2.4. Esclareça-se que os bovinos vivos são classificados no capítulo 1 da NCM, mais precisamente na posição 01.02. Sendo assim, o crédito presumido, no caso, será calculado com base no inciso III do § 3º do art. 8º da Lei 10.925/2004 (e não do inciso I do § 3º desse dispositivo, como adotado pela interessada), na forma estabelecida no art. 8º, caput e § 1º, inciso II, da IN SRF 660/2006. A alíquota correta, portanto, é a de 0,5775% . Enquadramento esse já pacificado no âmbito da administração tributária federal, externado, por exemplo, por meio de soluções consulta, tais como: 106 SRRF/8ª RF/Disit, ... de 2009 e 178 SRRF09/Disit, ... de 2010. A mesma alíquota será aplicada no cálculo do crédito presumido referente às aquisições de lenha.

10. Em decorrência do acima exposto, a apuração do PIS para o mês de outubro /2009 passa a apresentar a seguinte situação:

| <b>APURAÇÃO Cofins 4º TRIMESTRE/2009</b>               |                      |
|--------------------------------------------------------|----------------------|
|                                                        | <b>10/2009</b>       |
| FATURAMENTO TOTAL LÍQUIDO                              | 103.060.717,88       |
| FATURAMENTO LÍQUIDO MERCADO EXTERNO                    | 37.853.474,19        |
| PERCENTUAL FATURAMENTO MERCADO INTERNO                 | 63,27%               |
| PERCENTUAL FATURAMENTO MERCADO EXTERNO                 | 36,73%               |
| FATURAMENTO SEM M.E.                                   | 63.482.878,16        |
| <b>DEDUÇÕES – DACION</b>                               | <b>38.633.519,05</b> |
| (-) Frete bovino - CRÉDITO PRESUMIDO                   | 2.251.917,63         |
| (-) Frete transferência estabelecimentos               | 607.746,87           |
| (-) G L O S A C O N S U M O                            | 135.846,08           |
| (-) Insumos adquiridos c/ suspensão Cofins             | 322.914,38           |
| DEDUÇÕES APURADAS                                      | 35.315.094,10        |
| BC Cofins NO MÊS = RECEITA (-) DEDUÇÕES APURADAS       | 28.167.784,06        |
| Cofins DEVIDO NO MÊS (7,60%)                           | 2.140.751,59         |
| BC Presumido - Compras Bovinos de PF                   | 54.807.756,72        |
| BC Presumido - Compras Bovinos/Insumos PJ c/ suspensão | 7.771.635,90         |
| BC Presumido – Compras de Lenha PF                     | 127.130,88           |
| Frete bovino/insumos - CRÉDITO PRESUMIDO               | 2.251.917,63         |
| (-) Insumos adquiridos c/ suspensão Cofins             | 322.914,38           |
| BC Presumido                                           | 65.281.355,51        |
| Crédito Presumido Cofins (0,5775%)                     | 1.736.484,06         |
| CRÉDITO/DÉBITO Cofins no mes                           | 404.267,53           |

11. ... fica demonstrado que em vez de crédito passível de ressarcimento, , para o para o mês de outubro/2009, existe um montante de R\$ 404.267,53 ... de COFINS devida. Diferença essa que será lançada em Auto de Infração, processo 10675.723090/2011-92.

...

12. ... opinamos pelo direito ... ao ressarcimento do valor de R\$ 758.198,06, referente a saldo de crédito presumido de COFINS não cumulativa, mercado externo, dos meses de novembro e dezembro/2009, ressalvada eventual hipótese impeditiva não abordada nesta informação.

O Despacho Decisório decidiu pelo deferimento parcialmente do PER e pela homologação da compensação constante da DCOMP nº 33245.24804.171110.1.3.080078, pela homologação parcialmente da compensação objeto da DCOMP nº 23786.42747.150311.1.7.092009 e pela não homologação das compensações das DCOMP's nºs 26170.34140.050111.1.3.092750, 35038.61978.150311.1.3.093952 e 20139.31056.150311.1.3.099909.

Cientificada da decisão, a contribuinte protocolou suas contrarrazões, alegando, em síntese, que:

#### I DOS FATOS

1. ... tem por objeto social, ...: i) a compra, venda e abate de gado, sua industrialização e comercialização, inclusive dos respectivos subprodutos, alimentos e rações para animais, bem como a prestação de serviços de depósitos em câmaras frias; ii) a importação de máquinas, equipamentos e materiais para utilização própria, bem como a importação e exportação de matéria-prima, produtos e insumos de seu ramo de negócios; ...

8. ... conforme o entendimento exarado ... por meio do Despacho Decisório nº1.206, os créditos pleiteados ... não seriam legítimos. Ressalte-se que o ...Despacho Decisório não traz qualquer fundamentação para o indeferimento do ressarcimento pleiteado ..., o que, ..., o torna integralmente nulo.

9. ... se considerarmos apenas a "Informação Fiscal" elaborada ..., na medida em que nos termos da legislação de regência a motivação deve constar expressamente da decisão ..., foram apresentados alguns argumentos que teriam supostamente levado à fiscalização a entender pela inexistência do crédito pleiteado (itens 9.1 e 9.2 da Informação Fiscal que acompanha o despacho decisório ...) ...

10. ... com relação aos denominados "créditos básicos", o pedido de ressarcimento foi indeferido em razão do entendimento de que os custos suportados ... não se enquadrariam nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/ 02 e, portanto, não dariam direito a crédito.

11. E em relação aos créditos tomados em razão dos gastos com frete, no transporte de animais adquiridos vivos, tal custo deveria ser incluído no custo total de aquisição do insumo. Sendo assim, estas despesas comporiam a base de cálculo do crédito presumido, não podendo ser consideradas como despesas com serviços para a produção.

12. ... por fim, restou consignado que a Requerente teria calculado seu crédito presumido com alíquota equivocada.

Preliminarmente a empresa arguiu a nulidade das glosas em virtude da “*falta de demonstração, pormenorizada, do cálculo efetuado ... após a glosa dos créditos ...*” e, continua em suas razões de defesa:

#### II PRELIMINAR

##### II.1. DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA A GLOSA DOS CRÉDITOS ...

15. O artigo 50 da Lei nº 9.784/99 determina que os atos administrativos deverão ser devidamente motivados ...

16. Sendo requisito essencial, previsto constitucional e legalmente, será considerada nula a decisão que não constar expressamente seus fundamentos legais e os motivos que levaram àquele convencimento.

24. ... a falta de fundamentação ... ofende, ainda, diversos outros princípios, em especial o do contraditório, ampla defesa, e devido processo legal ...

26. Nem se alegue que a existência de "informação fiscal" possa suprir referido vício.

##### II.2. DA NULIDADE DA EXIGÊNCIA EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DOS CÁLCULOS ELABORADOS PELA FISCALIZAÇÃO

38. Exemplo claro da arbitrariedade ... encontra-se no item 9.2.4 ... Alega ... que a Requerente utilizou classificação fiscal equivocada ..., e como consequência, a alíquota utilizada para cálculo do crédito presumido estava equivocada.

41. ... de forma alguma o cálculo do crédito presumido deveria ser desconsiderado, em sua integralidade, sem a demonstração detalhada, ... da suposta forma correta de cálculo ...

42. ... a Carta Magna, nos incisos LIV e LV do artigo 50, prevê, ... a garantia ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa ...

47. ... somente será perfeito um ato administrativo quando todo o ciclo necessário à sua formação tenha sido completado de forma válida, ou seja, desde que expedido em conformidade com as exigências legais, além de dever constar do ato, como pressuposto de validade, a sua motivação, conforme se pode extrair do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

### III. DO DIREITO

#### III.1. DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS

50. Ainda que não se possa saber, com razoável certeza, quais os fundamentos do Despacho Decisório, uma vez que apenas faz remissão à documentação juntada ao processo, é possível auferir que parte dos créditos foi glosada pois, no entendimento da Requerida, algumas aquisições de bens ou serviços não dão direito ao crédito, conforme o art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

52. A Lei nº 10.637 ... instituiu a cobrança da contribuição à COFINS não cumulativa, incidente sobre o faturamento mensal ..., este entendido como todas as receitas auferidas durante o período de apuração.

53. Após a apuração dos valores devidos a título de COFINS, ao contribuinte é permitida a dedução de créditos, relativos às insumos e despesas listadas no artigo 3º acima transcrito.

54. ... a "Informação Fiscal" considerou que diversas das aquisições de combustíveis não poderiam gerar créditos por não se enquadrarem como custos, encargos ou despesas elencados nos incisos do já mencionado artigo 3º.

##### III.1.1 DO CONCEITO DE INSUMO ...

57. O termo insumo, em sua acepção correta, ou seja, aquela adotada pela Lei nº 10.637/02, é toda a despesa ou custo incorrido ... jurídica, que se mostrem necessários para o fornecimento de bens ou a prestação de serviços.

59. ... se considerarmos que insumo é apenas o bem ou o serviço efetivamente utilizado ..., na prestação dos serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, poderemos considerar, como referência para identificar os bens e serviços que darão direito a crédito, aqueles que deveriam ser registrados como custo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ..., tendo por base o conceito apresentado pelo IBRACON, em seu Pronunciamento" XIV Receitas e Despesas Resultados" ...

64. ... a Instrução Normativa nº 247/02 tem exatamente o mesmo texto da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 razão pela qual é possível contestar a legalidade de ambas com o mesmo argumento.

66. E ao reduzir o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem ou aos bens que sofram alterações durante o processo produtivo, a Instrução Normativa pratica uma restrição inexistente no texto legal.

68. ... não é possível a aproximação da sistemática de cálculo de créditos de COFINS à sistemática de créditos do IPI, uma vez que a estrutura da não cumulatividade é diversa nos dois tributos ...

68. O PIS ... incide sobre a receita ..., não sobre a cadeia produtiva. Por essa razão, os créditos visam diminuir o valor do imposto a ser recolhido, sem que haja vinculação

direta com aquilo que tenha sido recolhido na etapa anterior da produção e, por essa razão, os custos que dão direito a crédito são de natureza mais ampla do que no IPI.

69. ... é exatamente este sentido que se encontra no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/02. A Instrução Normativa ... não guarda coerência com a legislação ...

70. Portanto, se a Instrução Normativa nº 404/2004 ou nº 247/2002, que teriam fundamentado o entendimento da Requerida pela glosa dos créditos da Requerente, são manifestamente ilegais, uma vez que promove restrições que não existem na Lei, então desde já é possível considerar todo o entendimento da Requerida equivocado, uma vez que sua premissa já não é válida.

### III.1.2. DO DIREITO AO DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE MATERIAL DE LIMPEZA, VESTIMENTA DE FUNCIONÁRIOS, EXAMES LABORATORIAIS/CONTROLE DE QUALIDADE E CARIMBOS

73. Demonstrado ... o real conceito de insumo, cumpre ... demonstrar, ... o enquadramento de determinadas aquisições de bens, serviços e outros encargos em referido conceito e, consequentemente, o seu direito ao desconto de créditos.

74. ... sem tais produtos, serviços ou encargos, o contribuinte poderia realizar suas atividades?

75. ... a Requerente é um frigorífico, que preza pela qualidade de seus produtos e que exporta boa parte de sua produção, devendo, para isso, respeitar normas nacionais e internacionais de higiene e controle da carne, o que, obviamente, implica em custos elevados.

81. ... referidas normas de controle não decorrem, apenas, do interesse da Requerente ..., mas sim de exigências legais cuja observância é obrigatória e fiscalizada pelos Governos Federal, Estadual e Municipal.

83. A Lei nº 1.283/50 estabelece a obrigatoriedade de inspeção industrial e sanitária dos produtos de origem animal ...

88. ... para se adequar a estas normas, a Requerente ... incorre em diversos custos, com materiais de limpeza, com produtos químicos, análises laboratoriais, carimbos para identificação da carne, dentre outros. Portanto, se os custos se referem a medidas necessárias para o exercício das atividades ..., não se pode chegar a outra conclusão senão a de que os custos são necessários para o exercício de sua atividade .

90. ... todas as aquisições de produtos de limpeza, vestimenta e materiais necessários à realização de exames laboratoriais e controle de qualidade, que tem por objetivo atender as normas consideradas, ao menos na atividade da Requerente, insumos, e como tal conferem o direito ao crédito ...

91. O mesmo entendimento se aplica aos serviços de limpeza, de análise/tratamento da água e de controle de qualidade ..., na medida em que sem a contratação de referidos serviços não haveria como implementar as exigências sanitárias impostas pela legislação.

94. ... as análises técnicas, laboratoriais, serviços de inspeção, controle de água, de matéria prima, foram efetivamente aplicados na produção da carne...

95. O mesmo se pode dizer de quaisquer outros serviços contratados, relativos a análises feitas para controle de qualidade da carne, bem como da água ...

97. ... a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já vem entendendo que todos os custos e/ou despesas necessárias ... no decorrer de seu processo produtivo geram os créditos de PIS

### III.1.3. DO DIREITO AO CRÉDITO DOS MATERIAIS QUE EFETIVAMENTE EXERCEM CONTATO FÍSICO SOBRE OS PRODUTOS

100. ... a D. Fiscalização procedeu à glosa de créditos que ... indiscutivelmente se enquadram no conceito de insumos, dando, assim, direito ao desconto de créditos de PIS.

102. Ressalve-se a ilegalidade das Instruções Normativas, por promoverem restrição que a Lei não promove. Todavia, ainda que se considere que insumos são apenas as embalagens, matérias-primas, e produto intermediário, bem como outros que se consomem ou desgastam na produção, então diversos produtos do Anexo I gerariam crédito.

103. ... Por exemplo, a Requerida glosou os créditos decorrentes do custo com o produto "Nutradox" ( e outros antioxidantes adquiridos).

104. Este produto nada mais é do que um antioxidante, aplicado para aumentar a durabilidade dos produtos orgânicos utilizados no decorrer do processo produtivo.

105. O mesmo entendimento é aplicado ao "Saltract" , que se trata de um Aditivo Conservante.

107. ... conclui-se que as glosas de créditos "básicos" ... são ... descabidas, uma vez que a Requerente faz jus aos créditos decorrentes das aquisições informadas no Anexo I ... , já que ... se enquadram ... no inciso II do artigo 3o da Lei nº10.637/2002.

#### III.1.4. DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO AOS GASTOS COM LICENÇAS DE SOFTWARES

111. ... que todo o controle do processo produtivo, dado o alto nível de exigência ao qual ... está sujeita, deve ser feito com a utilização de softwares. Sem estes, as atividades não seriam realizadas com eficiência e rapidez ..

112. ... os gastos com os softwares utilizados no controle de câmaras de resfriamento se mostram ainda mais fundamentais à produção ...

#### III.1.5.DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DECORRENTES DOS FRETES PAGOS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS

117. A Requerente ... comercializa ... cortes de carne bovina. Sendo assim, é possível resumir as etapas do processo produtivo da seguinte forma:

- i)Aquisição de animais magros dos diversos pecuaristas;
- ii)Transporte dos animais para confinamento em estabelecimentos da Impugnante, para engorda;
- iii)Transferência para as unidades de abate ou transferência para as unidades de abate e processamento da carne (desossa, corte, embalagem);
- iv)Transferência para as unidades de processamento da carne (desossa, corte, embalagem), se ocorreu apenas o abate;
- v)Saídas para vendas (mercado interno e exportação).

120. ... o processo produtivo não ocorre em apenas um estabelecimento. Assim, a Requerente contrata serviço de transporte para retirar o gado vivo do pasto onde ele se encontra para as unidades de confinamento.

121.Cada uma destas unidades de confinamento possui CNPJ próprio sendo, portanto, filiais ... Todavia, são apenas parte do mesmo contexto de produção.

122.Após o confinamento e a engorda ..., ainda no ... processo produtivo, o gado é levado para o local de abate. Também, cada local de abate possui CNPJ próprio. Nesse ponto, ou a carne é processada neste local (desossa, corte, embalagem) ou a carne é transportada para outro estabelecimento, para a finalização do processo produtivo.

123. ... sem o transporte dos produtos em elaboração entre os estabelecimentos ... não seria possível a conclusão de seu processo produtivo.

127. ... cada transporte entre estabelecimentos é indispensável para o processo produtivo...

#### III.1.6. DO FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS VOLTADOS A PRODUTOS DESTINADOS À VENDA

138. ... é possível diferenciar dois tipos de serviço de transporte ... O primeiro tipo: transportes entre as unidades ... já tratado... O segundo tipo: transporte da carne pronta para vendas.

141. ... assim que o produto sai do estabelecimento de processamento, é encerrado o processo produtivo. A partir deste momento, as saídas são consideradas como para venda, ainda que, por questão prática (logística), e decorrente do caráter perecível do produto, possam ser dirigidas a estabelecimentos distribuidores.

143. ... a “parada” do produto em algum estabelecimento que não o do adquirente não descaracteriza a operação de venda.

147. ... não se pode ... restringir a venda apenas ao transporte diretamente ao consumidor, uma vez que a legislação que rege esta situação não traz especificação nesse sentido. A saída para venda pode ser entendida como a saída do estabelecimento após a conclusão do processo produtivo ...

### III.1.7. DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS TOMADOS EM RAZÃO DOS CUSTOS COM FRETES (SERVIÇOS DE TRANSPORTE)

151. De acordo com o entendimento ... seguido no Despacho ..., os valores relativos ao frete nas aquisições de animais vivos não constituem um serviço autônomo, mas sim, compõem o custo total de aquisição dos animais.

153... a Requerida não demonstrou se ... transferiu os valores do crédito de frete do "crédito básico" para o "crédito presumido", tendo em vista que os cálculos detalhados não foram apresentados ...

157. ... os fretes não podem ser considerados como custo de aquisição da matéria-prima uma vez que, conforme se verifica nas notas fiscais de venda, bem como nas notas fiscais relativas ao frete, a Requerente sempre se responsabilizou pela contratação e pagamento do frete, sendo certo que este é contratado de forma independente e dissociada da aquisição.

158. ... ao adquirir os animais dos produtores, apenas acertava com estes o montante a ser pago pela aquisição, ou seja, o valor da mercadoria. Para isto, eram emitidas notas fiscais cujo valor referia-se, apenas, ao valor dos animais.

159. O pecuarista ... não tinha qualquer obrigação quanto ao transporte. Os animais apenas ficavam disponíveis na propriedade do produtor, restando à Requerente transportá-los como e quando fosse conveniente.

162. Portanto, os custos com frete, uma vez que não podem ser considerados, nesse caso, como custos de aquisição (vez que a contratação de um e de outro estão dissociadas), só podem ser considerados como um insumo (serviço) na produção.

163. Situação diversa ocorreria se, ao adquirir os animais vivos dos pecuaristas, fosse emitida Nota Fiscal contendo não só o valor da venda, mas também considerando os custos do frete. Somente neste caso é que o frete poderia, efetivamente, ser considerado como custo de aquisição.

171. ... os serviços de transporte adquiridos ... não se enquadram em quaisquer das hipóteses descritas acima. Ou seja, o serviço de transporte não trata de bem adquirido de pessoa física ou cooperado, nem é serviço prestado por cerealista ou pessoa jurídica que lide com leite in natura ou que exerça atividade agropecuária.

174. ... a legislação jamais fala do custo do bem, o qual, de fato, poderia se interpretar como todos os valores pagos em razão da aquisição. Ao contrário, menciona apenas o VALOR DO BEM.

175. ... o animal vivo adquirido ... tem um valor, enquanto o serviço prestado (frete) tem outro valor. ... tais valores jamais podem se confundir.

176. ... muito embora, contabilmente, seja possível considerar que o custo de aquisição seja o valor do bem + valor do frete, para efeitos da legislação relativa ao crédito

presumido, não há nenhuma disposição que determine o cálculo que deverá ser efetuado tomando como base a soma acima descrita

178. Se o legislador desejasse incluir os custos com frete, então a legislação traria termos como "custo total de aquisição" ou "custo contábil de aquisição"...

180. ... o Despacho ... deve ser reformado, para que os custos com frete na aquisição de animais vivos sejam excluídos do cálculo do crédito presumido ...,devendo ser alocados no cálculo dos créditos ditos "básicos"

### III.1.8. DAS AQUISIÇÕES DE MILHO

181. De acordo com o item 9.2.3 do "Informação Fiscal", "também foram transferidos os valores referentes às aquisições de milho em grão/triturado da empresa ATLAS AGRO INDUSTRIAL LTDA ... GOIÁS VERDE ALIMENTOS. com suspensão do PIS e da COFINS, ... que haviam sido classificados pela autuada como insumos adquiridos sem suspensão daquelas contribuições."

182. Dessa forma, a Requerida entendeu que a Requerente não poderia calcular crédito "básico" decorrente destas aquisições, devendo incluir no cálculo do crédito presumido.

185. De acordo com o disposto no artigo 9º da Lei nº 10.925/04, pessoas jurídicas produtoras de certos produtos vegetais, tais como as empresas Atlas Agroindustrial, podem se aproveitar de benefício fiscal consistente na suspensão do pagamento do PIS e da COFINS em suas vendas.

186. Para regulamentar este artigo, foi editada a Instrução Normativa nº660/2006 ...

190. Ocorre que o § 2º do artigo 2º da Instrução Normativa nº 660/2006 traz um requisito fundamental, uma obrigação acessória a ser cumprida ... requisito este, que caso deixe de ser observado, obsta o aproveitamento do benefício de suspensão ...

193. Assim, caso não houvesse qualquer informação sobre a suspensão das contribuições na Nota Fiscal de venda, para todos os efeitos, a venda foi efetuada com o recolhimento regular dos tributos, dentre os quais, a contribuição ao PIS e a COFINS.

195. In casu, como se pode verificar das notas fiscais de aquisição, emitidas pela empresa Atlas Agroindustrial, não foi feita qualquer menção à venda efetuada com suspensão das contribuições. Dessa forma, a Requerente jamais poderia considerar que as vendas foram efetuadas com esta suspensão.

199. Portanto, se não havia qualquer menção nas Notas Fiscais sobre a suspensão do pagamento das contribuições, não se pode desconsiderar o cálculo de crédito efetuado pela Impugnante uma vez que, obviamente, ela não é responsável pela inspeção de seus fornecedores para verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

No item III.2. da defesa cujo título é "DA ALÍQUOTA NA AQUISIÇÃO DOS ANIMAIS VIVOS E DE LENHA" a Requerente se insurgiu contra as alíquotas aplicáveis à base de cálculo de cálculo do crédito presumido, acentuando que as mesmos deveriam ser as previstas no inciso I do parágrafo 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, 4,56% (60% de 7,6%) para a Cofins.

A fiscalização determinou a alíquota como 2,66% (35% de 7,6%), para a Cofins, se baseando, para tanto, no inciso III do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

A empresa interpreta que o produto a ser enquadrado no dispositivo legal, para obtenção da alíquota aplicável, é a mercadoria produzida pela empresa e não o insumo adquirido, cuja alíquota seria inferior. Desta forma, entende que *"a aquisição de boi vivo, classificado na NCM 01.02 ..., classificada na posição 44.01, se sujeitariam à alíquota prevista no artigo 8º, § 3º, inciso III da Lei nº 10.925/04, e não em seu inciso I, conforme adotado pela Requerente."*

Segundo ela: “ao adquirir o boi vivo que ... será utilizado na produção de carne, classificada no capítulo 2, a Requerente calcula o crédito presumido sobre referidas aquisições mediante a aplicação da alíquota de 4,56%”.

E continua sobre o mesmo tema:

229. ... caso fosse aplicada a alíquota menor sobre a aquisição do boi vivo, como pretende, de forma equivocada, a D. Fiscalização, a desoneração pretendida pela Lei nº 10.925/04 seria mínima, pois a base de cálculo na saída e, consequentemente, a contribuição devida seria muito superior ao crédito apurado, exigindo o recolhimento de grandes quantias, onerando, desta forma, o processo produtivo e o consumidor final.

230. Ao aplicar-se a este exemplo a maior alíquota, a Lei nº 10.925/04 faz com que o efeito da tributação seja menor, reduzindo a contribuição a ser recolhida em virtude da concessão de maior crédito, procedimento este que melhor se adequa ao objetivo da legislação de regência.

232. ... toda a construção acima também se aplica às aquisições de lenha,..., independentemente de sua classificação (NCM 44.01), sendo ela adquirida para a produção de mercadorias classificadas no capítulo 2, aplica-se, ..., a alíquota prevista no artigo 8º, §3º, inciso I da Lei nº 10.925/04.

### III.3. DA COMPENSAÇÃO EFETUADA

234. ... a Requerente apresentou ... pedido de compensação dos créditos de PIS com débitos apurados no decorrer de suas atividades.

235. ... em vista da glosa ..., a compensação ... não foi homologada.

236. ... ante a improcedência da glosa dos valores ..., o ato que não homologou a compensação ... deve ser revisto.

### IV. DAS PROVAS

238. ... protesta por todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive a apresentação de documentos adicionais ...

### V. DO PEDIDO

242. ... requer, ... a realização de diligência ... para averiguação, ... , para análise dos fretes e notas fiscais de aquisição de milho como forma de comprovação de suas alegações.

243. ... protesta ... pela posterior juntada de provas e demais documentos ...

Ato contínuo, a DRJ-JUIZ DE FORA (MG) julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

SERVIÇOS E BENS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

1. Não geram direito a crédito os valores relativos à aquisição de carimbos, material e serviços de limpeza, vestimentas de funcionários, análises laboratoriais e licenças de software, dentre outros, por não configurarem pagamentos de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, assim entendidos aqueles que sejam consumidos, desgastados ou tenham suas propriedades físico-químicas alteradas no processo produtivo. 2. Os serviços de manutenção e peças de reposição empregados tanto nas empilhadeiras, como nos veículos pertencentes à frota própria que transportam produtos em elaboração entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, não podem ser considerados como insumos, pois as empilhadeiras e os veículos não são diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda. Da mesma forma os combustíveis e lubrificantes neles empregados não geram créditos das contribuições.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. FRETES NA AQUISIÇÃO INSUMOS BOVINO VIVO E LENHA. AQUISIÇÃO SEM INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. INTEGRAÇÃO AO CUSTO. AQUISIÇÃO DE BOVINO E LENHA. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

1.Despesas com fretes em operações de transferências, a qualquer título, de mercadorias, acabadas ou em elaboração, não são operações de venda, mas sim, de mero deslocamento de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, assim, por falta de expressa disposição legal não geram crédito para dedução das contribuições. 2.O frete pago pelo adquirente na compra de insumos/bovinos não sujeitos à incidência das contribuições integra o seu custo de aquisição e, deve ser computado juntamente com estes insumos na base de cálculo do crédito presumido.3. Nas aquisições de insumos de bovinos vivos e lenha, capítulos 1 e 44 da NCM, o crédito presumido será calculado pela aplicação dos percentuais de 0,5775% para o PIS e 2,66% para a Cofins sobre o valor dos referidos insumos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

1.Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da legalidade, da razoabilidade, do não confisco ou da finalidade, dentre outros, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado. 2.A doutrina trazida ao processo, não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa. 3.A jurisprudência judicial colacionada não possui legalmente eficácia normativa, não se constituindo em norma geral de direito tributário se não atendidos nenhum dos requisitos exigidos pela legislação. 4. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo quando da existência de Súmula do CARF vinculando a administração tributária federal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

NULIDADE. ARGÜIÇÃO.

A nulidade não pode ser declarada se preenchidos os requisitos previstos na legislação e quando há perfeita compreensão dos atos e termos administrativos demonstrada na peça de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando desnecessário e prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de algumas das hipóteses excepcionadas pela legislação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No recurso voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento do crédito pleiteado.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro PEDRO SOUSA BISPO, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

A lide trata de pedido de compensação de débitos com direito creditório de COFINS não cumulativo do 4º trimestre de 2009, no valor total de R\$ 1.821.935,98, vinculado às exportações, que foram parcialmente homologadas pela Autoridade Tributária em decorrência de exclusão indevida da base de cálculo dessas contribuições de créditos relativos a vários itens, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal a seguir reproduzido:

- i) Ilegitimidade de créditos apurados pela Recorrente sobre diversas despesas/custos que não se subsumem no conceito de insumo presente nas INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004: material de limpeza, vestimenta de funcionários, exames laboratoriais/controle de qualidade e carimbos, gastos com Licenças de Softwares;
- ii) legitimidade dos créditos decorrentes dos fretes pagos para transporte de insumos entre estabelecimentos;
- iii) direito ao crédito sobre frete entre estabelecimentos voltados a produtos destinados à venda;
- iv) legitimidade dos créditos tomados em razão dos custos com fretes (serviços de transporte);
- v) legitimidade do crédito sobre as aquisições de milho; e
- vi) legitimidade da alíquota aplicada na aquisição dos animais vivos e de lenha;

A instância de julgamento *a quo* manteve a integralidade do despacho decisório.

Feitas essas considerações iniciais necessárias para o melhor entendimento do caso, passa-se à análise das questões preliminares e mérito suscitadas pela Recorrente quanto aos itens glosados.

### Preliminares

#### **Nulidade do Acórdão Recorrido Por Cerceamento do Direito de Defesa**

Argui a Recorrente que teria havido nulidade do acórdão recorrido visto que foi indeferido seu pedido de diligência, que tinha por objetivo demonstrar que fazia jus aos créditos glosados pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal relacionados com fretes nas aquisições de insumos não sujeitos à contribuição.

De plano, rejeito a preliminar suscitada isso porque a Autoridade Julgadora *a quo* considerou que a documentação constante dos autos era suficiente a formação da sua convicção quanto aos créditos calculados sobre fretes na aquisição de insumos não sujeitos à contribuição, o que tornou prescindível a realização de diligência para o deslinde da lide quanto a esse ponto.

O Julgador pode determinar a realização das diligências que entender necessárias, quando da apreciação da prova, para a formação da sua livre convicção sobre a matéria, indeferindo as que considerar prescindíveis, com fundamento no art. 18 do Dec. 70.235/72

Tal temática foi abordada suficientemente no acórdão recorrido, com a explicitação dos motivos que levaram a manutenção do decidido no despacho decisório, conforme se infere do seguinte trecho:

Os fretes vinculados às aquisições de bovinos/insumos que se encontravam nos créditos básicos foram transferidos, pela fiscalização, para a base de cálculo dos créditos presumidos. Inconformada, a impugnante alega não conhecer os cálculos "detalhados" do frete em questão e que o transporte relativo às aquisições de bovinos se encontra dissociado do insumo, porque pago e contratado em separado, devendo, portanto ser realocado de volta aos créditos básicos.

Primeiramente tem-se que a alegação genérica de não conhecer detalhadamente os cálculos, não merece prosperar, pois, o TVF explica que foi procedida à proporcionalização entre os fretes referentes às aquisições de bovinos/insumos com e sem a suspensão do Pis e da Cofins.

Quanto aos fretes relacionados às aquisições de bovinos com suspensão tem-se que o entendimento desta julgadora a propósito do assunto, é que os mesmos compõem os cálculos dos créditos presumidos por se integrarem ao custo de aquisição dos referidos insumos (sem incidência das contribuições) e, em assim sendo, são passíveis de alocação nos cálculos do crédito presumido, conforme abaixo explicitado.

Em relação às despesas com frete na apuração não cumulativa das contribuições, há uma única previsão legal que esta no art.3º das Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002:

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.

Neste mesmo sentido foi editado o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 2005, que dispõe:

Art. 1º. Dos valores apurados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativas, pelas pessoas jurídicas, poderão ser descontados créditos destas contribuições calculados sobre os valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2004, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora.

Verifica-se, assim, que somente há previsão legal expressa para o desconto do crédito relativo ao frete nas operações de venda especificadas, cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

Entretanto, o frete pago pelo adquirente na compra de insumos (bovinos) não sujeitos à incidência das contribuições integra o seu custo de aquisição, consoante a boa técnica contábil e o disposto no art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), de 1999, devendo, portanto, compor a base de cálculo do crédito presumido.

A seguir transcreve-se parte do TVF que perfeita e resumidamente expõe a questão: "A possibilidade de apropriação do crédito sobre o frete na aquisição não decorre de sua caracterização como 'serviço utilizado como insumo', mas de sua integração ao custo do insumo adquirido"

Conclui-se, portanto, que o frete pago pelo adquirente na compra de insumos/bovinos não sujeitos à incidência das contribuições integra o seu custo de aquisição e, deve ser computado juntamente com estes insumos na base de cálculo do crédito presumido.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

### **Nulidade da Decisão de Primeira Instância em Virtude da Omissão Relacionada a Diversas Alegações Tecidas Pela Recorrente em Sua Impugnação**

Neste tópico de preliminar, a Recorrente pleiteia a nulidade do acórdão da DRJ por omissão ou análise genérica do Julgador, quanto aos argumentos da empresa, relativamente: i) às alíquotas equivocadas utilizadas no cálculo do crédito presumido; ii) à apreciação genérica do processo produtivo; e iii) a Fiscalização não ter apresentado o valor dos combustíveis glosados.

Também não deve ser acolhida essa preliminar, visto que a decisão recorrida encontra-se devidamente fundamentada quanto à análise dos itens acima citados, como denotam os trechos a seguir transcritos, relativamente aos temas abordados:

#### **Recálculo do crédito presumido, em decorrência da reclassificação dos insumos**

No que tange às alíquotas aplicáveis à base de cálculo do crédito presumido, verificasse que o autuante as determinou como 2,66% e 0,5775% (35% de 7,6% e 1,65%), para a COFINS e o PIS, respectivamente, se baseando, para tanto, no inciso III do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

A autuada se insurgiu contra os referidos percentuais acentuando que os mesmos deveriam ser os previstos no inciso I do mesmo parágrafo, ou seja, 4,56% e 0,99% para a COFINS e o PIS (60% de 7,6% e 1,65%), respectivamente.

Para a análise da questão, cumpre primeiramente evidenciar que a empresa adquire como insumos sem a incidência das contribuições bovinos vivos e lenha, classificados nos capítulos 1 e 44 da NCM, respectivamente, para produção de mercadorias classificadas no capítulo 2.

As dúvidas da empresa acerca do enquadramento das alíquotas no inciso I ou III do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foram objeto de inúmeras consultas formuladas por outras empresas à RFB.

Contudo, a partir do entendimento adotado pela administração tributária, tem-se que o enquadramento do caso concreto no inciso I do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, conforme adotado pela impugnante parte de uma premissa equivocada.

A empresa erroneamente interpreta que o produto a ser enquadrado no dispositivo legal, para obtenção da alíquota aplicável, é a mercadoria produzida pela empresa e não o insumo adquirido, ou seja, ela alega: "sempre que os insumos forem adquiridos para produção de mercadorias classificadas no capítulo 2 a alíquota aplicável para COFINS será de 4,56% e de PIS será de 0,99%".

[...]

Tanto a lei como a instrução normativa transcritas não deixam margem a dúvidas: adquirindo insumos de origem animal (capítulos 2 a 4 e 16, etc. da NCM), o crédito presumido será calculado pela aplicação dos percentuais de 0,99% para o PIS e 4,56% para a Cofins (ou seja, 60% das alíquotas básicas); adquirindo outros insumos, aplicar-

se-á sobre o valor dos insumos adquiridos o percentual de 0,5775% para o PIS e 2,66% para a Cofins (isto é, 35% das alíquotas básicas).

Não poderia, aliás, ser de outra forma, pois, o objetivo do crédito presumido é desonerar o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos.

Fixar as alíquotas de acordo com a atividade da agroindústria adquirente, conforme pretende a autuada fugiria ao objetivo de desoneração do crédito presumido em questão, pois a atividade de cada empresa não guarda qualquer relação com a carga de contribuições incidente sobre os insumos adquiridos.

Dito de outra maneira, é descabido que um mesmo insumo possibilite creditamento por alíquotas distintas se adquirido por esta ou por aquela pessoa jurídica.

### **Análise das glosas à luz do processo produtivo da Empresa**

Assim, outras definições de insumos, trazidas pela impugnante não são passíveis de serem aceitas.

No caso concreto, verifica-se, através do Anexo I que os custos, despesas e encargos ali discriminados não atendem à definição de insumo conforme definido pela legislação tributária, motivo pelo qual as glosas a eles relativas devem ser mantidas.

E mais, aos itens especificamente apontados pela autuada, quais sejam: vestimentas de funcionários, serviços de inspeção, de limpeza e de sanitização, análises laboratoriais e gastos com licenças de software, impõem-se os mesmos conceitos e entendimentos já explanados, ou seja, o requisito indispensável para serem considerados como insumos é que os bens ou serviços sejam aplicados ou consumidos no processo produtivo e, os itens acima citados, tanto quanto os demais do Anexo I, se referem a bens/serviços que apesar de necessários à atividade empresarial, não são aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo.

Relativamente aos produtos Nutradox e Saltract, a empresa alegou se tratarem de aditivos, conservantes e antioxidantes, não cabendo a glosa de tais produtos, dentre outros.

Porém, constam dos autos, expressamente que ambos os produtos são materiais de limpeza, sendo que a impugnante não passou do campo das alegações e não trazendo ao processo quaisquer documentos ou provas que viessem a infirmar a utilização dos referidos produtos como material de limpeza, conforme descrição contida no Anexo I.

No que tange aos serviços de manutenção e peças de reposição empregados tanto nas empilhadeiras, como nos veículos pertencentes à frota própria que transportam produtos em elaboração ou acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, tem-se que somente podem ser considerados como insumos, conforme já visto, os dispêndios com os serviços de manutenção das máquinas e equipamentos diretamente empregados na fabricação de seus produtos e com as partes e peças de reposição adquiridas para serem usadas nesses serviços. E mais, para fazer jus ao crédito, os bens e serviços devem ser aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda e devem sofrer alterações (tais como desgaste, dano ou perda de propriedades) em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

**Por se tratar de um frigorífico, as empilhadeiras e os veículos utilizados na atividade de transporte de produtos em elaboração ou acabados, nas dependências da empresa ou entre seus estabelecimentos não se encaixam na definição de bens e serviços passíveis de gerarem créditos das contribuições.**

\*\*\*\*

**No caso do transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma empresa, não há que se falar em insumos para tal atividade, a menos que se trate de empresa do ramo de transporte.**

(negritos nossos)

**Glosa dos créditos vinculados a despesas com combustíveis**

No que se refere à argumentação sobre a “falta de demonstração, pormenorizada, do cálculo efetuado ... após a glosa dos créditos ... que tenha, supostamente, gerado a insuficiência de recolhimento”, cumpre trazer à lembrança as planilhas de fls. 36 e seguintes, onde constam não só todos os cálculos, como também, listados mensalmente os itens objeto de glosa.

As citadas planilhas (fls. 36/39) indicam com clareza quais os valores considerados, sendo que as suas seis primeiras linhas foram retiradas das DACTON's ou dos PER's preenchidos pela própria empresa. As demais linhas das planilhas foram retiradas do Anexo I, do Anexo II deste processo ou do Anexo II dos processos referentes aos Pedidos de Ressarcimento (**caso da linha: “Glosa de combustível”**).

E, finalmente, os valores relativos às contribuições não recolhidas (planilhas de fls. 36/39) e objeto de cobrança nos Autos de Infração, nada mais são do que a subtração entre as linhas “Cofins ou Pis devida no mês” e “Crédito Presumido Cofins ou Pis”.

[....]

**Quanto aos combustíveis e lubrificantes utilizados nas empilhadeiras e nos veículos pertencentes à frota própria, não podem ser aceitos, pois, somente poderão ser considerados se o seu consumo se deu em bens e serviços considerados como insumos**, conforme previsto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, regulamentados pelo inciso I do art.8º da IN SRF nº 404, de 2004 e pelo inciso I do art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002.

(negritos nossos)

Em vista da fundamentação acima transcrita, não deve ser acolhida a nulidade do acórdão recorrido.

**Nulidade do Despacho Decisório- Da Ausência de Fundamentação Para a Glosa dos Créditos e de Detalhamento do Débito**

Da mesma forma, não prospera a preliminar de nulidade do despacho decisório, alegada pela Empresa, sob o pretexto de que as glosas de créditos padecem de falta de fundamentação e detalhamento, isso porque a Informação Fiscal, parte integrante do despacho decisório, e as planilhas anexas constituem fundamentação e detalhamento adequado à ação fiscal e à defesa da Recorrente (e-fls.1.180 a 1.285).

Assim, REJEITO essa preliminar.

**Nulidade do despacho decisório por falta de documentação que ampare as glosas**

Segundo a Recorrente, a Fiscalização trouxe os Anexos I e II, onde constam os valores glosados, mas não acostou ao processo os respectivos documentos, o que provocaria a nulidade do despacho decisório.

Entretanto, tal assertiva não procede, isso porque todos os documentos nos quais se respaldaram os atos administrativos pertencem à empresa, sendo que dos mesmos ela tem amplo e geral acesso, evidentemente.

Os documentos que não pertencem à Recorrente e obtidos pela Fiscalização, caso das fornecedoras de milho, se encontram anexados aos autos (fls. 1.195 a 1.285). E mais, os processos referentes aos créditos tem a empresa como interessada, sendo que o seu acesso a todos eles é irrestrito.

Por tais razões, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do despacho decisório.

## Mérito

Conforme informado nos autos, o direito creditório indicado nas PER/DCOMPs foi objeto de procedimento fiscal que redundou na lavratura dos autos de infração de PIS e COFINS nº10675.723090/2011-92, de insuficiência de recolhimento das contribuições referentes ao período de 31/12/2006 a 31/10/2009.

A insuficiência de recolhimento constatada decorreu da glosa de créditos das contribuições vinculados à exportação que também influenciam na análise das várias PER/COMPs apresentadas, inclusive, a constante no presente processo.

No referido auto de infração, dentre outras matérias, foram objeto de lançamento todos os itens glosados referentes ao período sob análise do processo ora analisado.

Tem-se que a análise da subsistência do direito creditório do presente processo depende do resultado do processo nº10675.723090/2011-92, devendo a decisão neste último processo projetar seus efeitos sobre aquele (s), no que couber.

Consultando a situação do processo nº10675.723090/2011-92 no *site* do CARF, constata-se que já houve decisão definitiva, inclusive com decisão da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) em recurso especial manejado pela PFN (Procuradoria da Fazenda Nacional). Nos julgamentos realizados nessas instâncias, foi afastado o conceito restritivo de insumos presente nas INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004 na análise das diversas glosas efetuadas.

Dessa forma, adoto como fundamentos e razões de decidir para o presente processo o mesmo entendimento dos votos proferidos na câmara baixa (acórdão nº 3202001.451, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 27 de janeiro de 2015) e CSRF (acórdão nº 9303008.214 – 3ª Turma, sessão de 21 de fevereiro de 2019), naquilo que se aplica às glosas relacionadas ao direito creditório ora analisado, excetuando-se as glosas de “Aquisições de milho das empresas Atlas e Goiás Verde, exigência que a suspensão conste na nota fiscal”, por possuir entendimento divergente da Relatora:

**Acórdão nº 3202001.451, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 27 de janeiro de 2015**

### **Do conceito de insumos para fins de PIS/COFINS não-cumulativos**

Antes de analisar cada item da glosa de créditos de insumos de PIS/COFINS não-cumulativos, antecipo que adoto o entendimento do STJ, firmado no Resp nº 1.246.317-MG, segundo o qual *"são 'insumos', para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes"*.

Nessa mesma orientação, seguida pela STJ, nossa Turma tem se pronunciado:

Processo nº 1686.000186/2008-17 Acórdão nº 3202-001.023 -2ª Câmara/2ª Turma Ordinária Sessão de 27 de novembro de 2013

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI - restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ. Ambas as posições (restritiva/IPI e extensiva/IRPJ) são inaplicáveis ao caso. Cada

tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas - despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado. No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis. GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO. POSSIBILIDADE. Os gastos gerais de fabricação são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da empresa, portanto, geram direito de crédito das contribuições.

Destaco, inclusive, que o colega de turma, Conselheiro CHARLES MAYER, tem ressalvado seu entendimento pessoal, de que o conceito de insumos do PIS/COFINS é o mesmo do IPI adicionado da possibilidade de creditamento de serviços, acostando-se ao entendimento majoritário da nossa Turma.

Desse modo, utilizando tal definição (o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes), passo a esmiuçar cada grupo de produtos ou serviços, cujos créditos foram glosados pela autoridade fiscal e discriminados no Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40), de acordo com a fase de utilização dos mesmos na atividade da empresa, a saber:

III-B-2 - Equipamento de proteção individual

III-B-4 - Gastos com aquisição de carimbos

III-B-5 - Gastos relacionados à graxaria

III-B-6 - Produtos químicos utilizados na limpeza da caldeira

III-B-12 - Reforma e manutenção de empilhadeira

III-B-14 - Material de limpeza utilizado na indústria e na lavanderia

III-B-15 - Gastos com lavanderia III-B-23 - Luvas de aço

III-B-27 - Despesas e manutenção relacionadas à água utilizada no processo produtivo, como bomba para poço artesiano e o encanamento especial construído para busca água no terreno vizinho

III-B-28 - Contratação de serviços de pessoa jurídica, como de resfriamento e os serviços contratados do governo e de particulares para análise de qualidade da água e da carne

III-B-31 - Manutenção de veículos e empilhadeiras

III-B-33 - Softwares utilizados no processo produtivo, como programa para o controle de estoque, gerenciador da câmara de resfriamento

III-B-40 - Aluguel de imóveis como aluguéis de andaime

**Produtos químicos utilizados na limpeza da caldeira, Material de limpeza utilizado na indústria e na lavanderia, Gastos com lavanderia (Itens da autuação: III-B-6, III-B-14, III-B-15)**

Nesse item de glosa de créditos, a empresa contextualizou a utilização dos citados produtos no seu processo produtivo, nas fls. 4.415/4.421.:

Em relação ao material de limpeza glosado, depois de esclarecimentos da empresa sobre o seu processo produtivo, produziu-se o seguinte Relatório de Diligência fiscal quanto a esse tema:

4) Transcreve-se adiante o item "1" do Termo de DILIGÊNCIA/SOLICITAÇÃO de Documentos:

"Foi alegado pela empresa autuada, em fase de impugnação e recurso voluntário, que muitos produtos de limpeza constantes do Anexo I do Auto de Infração são insumos, mesmo quando adotado o entendimento contido nas IN's 404/2004 e 247/2002, citando como exemplos os produtos "Nutradox" e "Saltract", os quais seriam aplicados no processo produtivo com perda de suas propriedades físicas e seriam consumidos durante o processo produtivo. O citado Anexo I, que relaciona as glosas referentes a insumos não aceitos pela fiscalização nos meses de Abril/2007 a Outubro/2009, foi elaborado com base nas informações fornecidas pelo próprio fiscalizado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 001/2011, lavrado em 13/07/2011, cujos itens utilizados no creditamento do PIS e COFINS foram apresentados sob o título **"Creditamento do PIS e COFINS - Possibilidade de Tomada de Créditos - Relatório do escritório Ippolito Riviti e Dias"**, sendo os produtos de limpeza classificados de acordo com a seguinte estrutura:

| Item do Relatório | Tese                                                    |
|-------------------|---------------------------------------------------------|
| III-B-6           | Produtos químicos utilizados na limpeza de caldeira     |
| III-B-14          | Material de limpeza utilizado na indústria e lavanderia |
| III-B-15          | Gastos com lavanderia                                   |

Assim, fica o diligenciado intimado a comprovar, dentre os produtos de limpeza constantes do Anexo I, quais são aplicados e consumidos no processo produtivo com perda de suas propriedades físicas, explicando e comprovando mediante documentação hábil (laudos, relatórios, etc) o uso nas etapas do processo produtivo. Elaborar planilha discriminando para estes itens, a **"descrição"**, **"Item do Relatório"** a qual pertence, **valor** utilizado como crédito, **número de nota fiscal** de aquisição e **data de emissão** da nota fiscal."

5) Em sua resposta a este item o contribuinte descreve o momento em que os produtos químicos e de limpeza são utilizados em cada uma das etapas do processo produtivo, concluindo que todos eles geram o direito ao crédito de PIS e COFINS. **Verifica-se, então, que o diligenciado adota o critério da essencialidade para enquadrar os produtos de limpeza no conceito de insumo, ampliando o espectro definido pelas IN's 247/2002 e 404/2004. Esta fiscalização não questiona a essencialidade de tais produtos, mas tão somente utiliza o conceito de insumo extraído das IN's retrocitadas; e neste contexto é essencial que o insumo além de ser utilizado no processo produtivo seja consumido ou sofra desgaste com a perda de suas propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação.** Desta forma, sob à luz das IN's 247/2002 e 404/2004, não se comprovou que os produtos de limpeza glosados possam ser admitidos como passíveis de creditamento. Não foram apresentadas provas ou elementos que comprovassem as perdas das propriedades físicas dos produtos de limpeza em função da utilização no processo produtivo, assim como a empresa reconheceu a impossibilidade em discriminar os produtos por "descrição", "Item do Relatório", "valor", "número da nota fiscal" e "data de emissão da nota fiscal", propondo inclusive a inversão do ônus da prova na verificação dos créditos ao Fisco, e não aos contribuintes que os pleiteiam.

Como se lê da diligência acima transcrita, a "fiscalização não contesta a essencialidade de tais produtos" no processo produtivo da Recorrente. A autoridade fiscal diverge de tal creditamento, porque, na sua ótica, *"é essencial que o insumo além de ser utilizado no processo produtivo seja consumido ou sofra desgaste com a perda de suas propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação"*.

Entretanto, como assentei linhas atrás, adoto o posicionamento do STJ, de que o conceito de insumos do PIS/COFINS não-cumulativos adota o critério da pertinência com o processo produtivo, e não do contato físico.

Por essa razão, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao creditamento dos itens III-B-6, III-B-14 e III-B-15 do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40/ss.).

#### **Carimbo (Item da autuação: III-B-4)**

O Relatório da diligência constatou que *"a utilização dos carimbos é associada à identificação e classificação das carcaças realizadas na etapa 3 denominada "Linha de Abate". Também destacou que "da análise das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, que não somente a aquisição de carimbos foi contabilizada como crédito, mas também a aquisição de blocos epapeletas diversas, e a confecção e encadernação de livros"*.

Nesse contexto, entendo que *"a utilização dos carimbos é associada à identificação e classificação das carcaças realizadas na etapa 3 denominada "Linha de Abate"* possui grau de pertinência e essencialidade no processo produtivo, o que não ocorre no caso da *aquisição de blocos e papeletas diversas, e a confecção e encadernação de livros"*.

Dessa maneira, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário para julgar improcedente a glosa de créditos vinculados aos carimbos associados à identificação e classificação das carcaças, relacionados no item III-B-4 do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40/ss.).

#### **Despesas com softwares utilizados no processo produtivo, como programa para o controle de estoque, gerenciador da câmara de resfriamento (Item da autuação: III-B-33)**

Em seu recurso voluntário, a empresa critica a glosa de despesas com software utilizados para o controle do processo produtivo, especialmente programa para gerenciamento de estoques e das câmaras de resfriamento, pois afirma que não é possível fazer o controle, qualitativo e quantitativo, do processo produtivo sem essa tecnologia.

Correto a recorrente também nesse ponto, tendo em vista que tais despesas com software são essenciais e pertinentes ao controle do processo produtivo, merecendo provimento o recurso voluntário, para acolher o creditamento dos valores indicados no item III-B-33 do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40/ss.).

#### **III-B-27 — Despesas e manutenção relacionadas à água utilizada no processo produtivo, como bomba para poço artesiano e o encanamento especial construído para busca água no terreno vizinho**

No item III-B-27, a própria fiscalização assenta que se tratam de despesas e manutenção relacionadas à água *"utilizada no processo produtivo"*, como análise da

qualidade da água, bomba (inclusive combustível) para poço artesiano e o encanamento especial construído para busca água no terreno vizinho.

Dessa forma, entendo ser, praticamente, incontroverso que tais gastos são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da recorrente, e que o motivo da glosa pela autoridade fiscal foi a adoção inadequada do conceito de insumo do IPI, razão pelo qual acolho o recurso voluntário para manter os créditos, alusivos ao item III-B-27 do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40/ss.).

### **III-B-28 — Contratação de serviços de pessoa jurídica, como de resfriamento e os serviços contratados do governo e de particulares para análise de qualidade da água e da carne**

No item III-B-28, foram glosados serviços de análise microbiológica de carne, análise de água, análise de matéria-prima, e serviços de certificação/auditoria exigida pelo Governo.

É intuitivo que tais serviços decorrem das altas exigências sanitárias governamentais, a que são submetidos os Frigoríficos e todas as empresas de processamento de alimentos, sendo inequívoco que tais gastos são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da recorrente.

Verdadeiramente a glosa pela autoridade fiscal nesse caso só se justifica pela adoção inadequada do conceito de insumo do IPI para o âmbito do PIS/COFINS, razão pelo qual acolho o recurso voluntário para manter os créditos, alusivos ao item III-B-28 do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40/ss.).

### **Despesas com fretes no transporte de insumos sujeitos à suspensão das contribuições ou ao crédito presumido**

Sobre as despesas com frete, o Relatório de Diligência Fiscal constatou o seguinte:

6) Os itens "2", "3" e "4" do Termo de DILIGÊNCIA/SOLICITAÇÃO de Documentos, formulados para fins de elucidação da forma de contratação dos fretes na aquisição de bois vivos/lenhas, são transcritos a seguir:

"2) Relação dos **fretes vinculados às aquisições de bovinos vivos**, no período de 12/2006 a 10/2009, **junto às pessoas físicas**, em planilha eletrônica que contenha pelo menos o número do CTRC (ou número da nota fiscal de serviço), CNPJ e nome do transportador, data da emissão do documento, produto transportado e valor do serviço. Apresentar cópias de pelo menos um CTRC (ou NF de serviço) para cada mês do período solicitado.

3) Relação dos **fretes vinculados às aquisições de bovinos vivos**, no período de 12/2006 a 10/2009, **junto às pessoas jurídicas**, em planilha eletrônica que contenha pelo menos o número do CTRC (ou número da nota fiscal de serviço), CNPJ e nome do transportador, data da emissão do documento, produto transportado e valor do serviço. Apresentar cópias de pelo menos um CTRC (ou NF de serviço) para cada mês do período solicitado.

4) Relação dos **fretes vinculados às aquisições de lenha**, no período de 12/2006 a 10/2009, **junto às pessoas físicas**, em planilha eletrônica que contenha pelo menos o número do CTRC (ou número da nota fiscal de serviço), CNPJ e nome do transportador, data da emissão do documento, produto transportado e valor do serviço. Apresentar

cópias de pelo menos um CTRC (ou NF de serviço) para cada mês do período solicitado."

7) A diligenciada apresentou planilha eletrônica com a relação de fretes contratados e cópias, por amostragem, dos documentos fiscais correlatos. Embora a planilha demonstre detalhadamente os fretes contratados, indicando datas, valores, números dos documentos fiscais e identificação dos transportadores, não há indicação dos produtos transportados, pois na coluna denominada "PRODUTO" as descrições são genéricas tais como "Fretes s/ compras" ou "Fretes s/ transferências", dentre outros. Em resposta datada de 18/10/2011, no curso do procedimento fiscal realizado, o contribuinte já afirmava não possuir a segregação dos fretes de aquisição de matérias primas vinculadas a aquisições de pessoas físicas e pessoas jurídicas. Justamente por esta impossibilidade de segregar os fretes vinculados a produtos com ou sem suspensão a fiscalização utilizou critério de rateio para determinar os fretes de aquisição sujeitos à suspensão, com base na relação entre as aquisições de insumos adquiridos com suspensão e o total de aquisições dos insumos.

Vê-se, portanto, que a fiscalização fez um rateio dos fretes relacionados a insumos **com** suspensão do PIS/COFINS não-cumulativo daqueles relacionados a insumos **sem** suspensão do PIS/COFINS não-cumulativo, glosando os créditos relativos aos primeiros.

A autoridade fiscal apurou, ainda, os créditos de frete de acordo com o regime submetido aos insumos transportados (créditos básicos ou créditos presumidos, conforme o caso).

Desse modo, resta decidir se o serviço de frete, tributado pelo PIS/COFINS, segue ou não o mesmo regime do insumo transportado.

Na minha ótica, o serviço de frete no transporte de insumo, tributado pelo PIS/COFINS, é creditável independente do fato de o material transportado não o ser, pois tal serviço se enquadra no conceito de serviço utilizado no processo produtivo, de que trata o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que é tributado pelas contribuições e foram prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Pelas mesmas razões, concordo com a Recorrente, quando sustenta que os créditos dos serviços de fretes não devem seguir o regime do crédito presumido do insumo transportado. Os fretes de insumos são insumos e geram créditos "básicos" (art.3º, II) sempre que forem contratados pela contribuinte perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Portanto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário para que sejam recalculados todos créditos de frete de insumos (contratados pela recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil), com as alíquotas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independente do regime a que se submete o insumo transportado.

#### **Despesas com fretes no transporte de produtos industrializados entre estabelecimentos. Venda ou armazenagem.**

Quanto às despesas com frete, entre estabelecimentos da mesma empresa, para o transporte de mercadorias já industrializadas, discordo, com a devida vênia, do entendimento que tem prevalecido na nossa Turma (pelo Voto de qualidade), de que o inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não autoriza o desconto de créditos nessa hipótese:

Nesse contexto, acolho o recurso voluntário, mantendo os créditos relacionados às despesas com frete, entre estabelecimentos da mesma empresa, para o transporte de mercadorias já industrializadas, pois tal operação configura operação de venda, ainda que, por razões logísticas e pela natureza perecível, o frete tenha que ocorrer por etapas.

Destaco, ainda, um argumento alternativo da recorrente, é o de que, mesmo não sendo admitido o crédito, por não se enquadrar tal despesa no conceito de "operação de venda", fosse considerado a questão sob outra perspectiva, qual seja: a de tratar o frete do produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa, como componente do custo de armazenagem para posterior venda.

Para a recorrente, não sendo destinado à venda, os produtos perecíveis processados pela recorrente se destinam à armazenagem em outro estabelecimento da empresa, para posterior venda. E o inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza o desconto de créditos nas despesas com armazenagem de mercadorias.

Resta saber, partindo dessa premissa, se o frete compõe o custo da armazenagem. É certo que custo do frete não se confunde com despesas com armazenagem e, portanto, não dá direito ao crédito com base no inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sob esse ângulo, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reconhecer o desconto de créditos no frete do produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa, por se enquadrar como operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

**Aquisições de milho das empresas Atlas e Goiás Verde. Exigência que a suspensão conste na Nota Fiscal.**

Outro ponto de divergência entre a fiscalização e a contribuinte diz respeito a glosa parcial de créditos das aquisições de milho das empresas ATLAS AGROINDUSTRIAL LTDA e GOIÁS VERDE ALIMENTOS LTDA, transferindo-os do crédito básico para o crédito presumido.

A recorrente repetiu seu argumento, constante da impugnação, de que as notas fiscais não continham a ressalva de que se tratavam de operações sujeitas à suspensão do PIS/COFINS, como exige o art. 2º, § 2º, da IN 660/2006, e, assim sendo, seria improcedente a glosa parcial dos créditos básicos.

Sobre esse ponto, o acórdão recorrido indeferiu a impugnação, sob os seguintes argumentos:

A fiscalização realizou a transferência dos valores referentes às aquisições de milho das empresas ATLAS AGROINDUSTRIAL LTDA e GOIÁS VERDE ALIMENTOS LTDA do crédito básico para o crédito presumido, tendo em vista que em resposta à intimação, ambas as empresas apresentaram os documentos de fls. 2383 e seguintes, onde restou perfeitamente evidenciado que as aquisições foram procedidas com suspensão das contribuições (COFINS e PIS).

**As fornecedoras apresentaram, em resposta, uma listagem onde são identificadas cada uma das operações no período e respondido afirmativamente em todas as notas fiscais ali enumeradas que houve a suspensão das contribuições.**

Ao contrário, a autuada não trouxe ao processo qualquer elemento que infirmasse as declarações apresentadas pelas duas empresas e que atestassem a inexistência de tributação. A defesa se limitou apenas a alegar que sobre as operações houve a

incidência da COFINS e do PIS, já que não havia qualquer menção à suspensão das contribuições nas notas fiscais em seu poder.

Porém, **a impugnante apresentou, inclusive, o documento de fls. 2.384 à empresa GOIÁS VERDE ALIMENTOS LTDA, que foi trazido pela terceira ao processo em resposta à intimação, cujo fragmento abaixo se transcreve:**

DECLARA à GOIÁS VERDE ALIMENTOS LTDA, para fins de suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins), na forma do art. 9º e do § 3º do art. 15 da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, que apura o imposto com base no lucro real.

DECLARA, ainda, que os produtos adquiridos destinam-se à fabricação dos produtos:

I- Relacionados no caput do art. 8º da Lei 10.925, de 2004.

Consigne-se, a propósito que, de 04/04/2006 até 30/10/2009, aplicava-se a suspensão da Cofins, nos termos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, às vendas de milho classificados no capítulo 10 feitas por pessoa jurídica que exercesse atividade agropecuária ou de cooperativa de produção agropecuária à pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real que exercesse a atividade de frigorífico, dedicando-se à preparação (industrialização) de carnes bovinas classificadas no capítulo 2 da NCM, para consumo humano ou animal, atividade essa que se caracteriza como agroindustrial e em relação à qual o milho é considerado insumo.

Em assim sendo, **conclui-se ter sido correto o procedimento de transferência das aquisições de milho para a base de cálculo do crédito presumido.**

À luz do acórdão recorrido, julgou-se que "as fornecedoras apresentaram, em resposta, uma listagem onde são identificadas cada uma das operações no período e respondido afirmativamente em todas as notas fiscais ali enumeradas que houve a suspensão das contribuições".

Entretanto, observo que, em algumas notas fiscais, foi destacado que houve suspensão do PIS/COFINS (p. ex., fls. 2394/2.395), mas, em outras notas fiscais, inexistia tal ressalva (p. ex., fls. 2385/2393), como exigido pelo art. 2, § 2º, da IN nº 660/2006.

Quando não há menção à suspensão do PIS/COFINS nas notas fiscais de aquisição de milho, entendo que é cabível o desconto integral de créditos básicos do PIS/COFINS, porquanto a suspensão é condicionada ao cumprimento dessa formalidade, ao teor do art. 2, § 2º, da IN nº 660/2006.

Nesse contexto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para o direito ao desconto dos créditos básicos, relativamente às aquisições de milho das empresas ATLAS AGROINDUSTRIAL LTDA. e GOIÁS VERDE ALIMENTOS LTDA., quando as respectivas notas fiscais não indicaram a suspensão do PIS/COFINS.

### **Aquisições de animais vivos e lenha. Alíquota do crédito presumido.**

Em seu recurso voluntário, a empresa defende, ainda, que a aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01) se sujeita a alíquota do crédito presumido, prevista no **inciso I**, e não, como quer o Fisco, no **inciso III** do art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925/2004.

Para a DRJ, a tese da recorrente seria improcedente, pelos seguintes fundamentos:

A autuada se insurgiu contra os referidos percentuais acentuando que os mesmos deveriam ser os previstos no inciso I do mesmo parágrafo, ou seja, 4,56% e 0,99% para a COFINS e

0 PIS (60% de 7,6% e 1,65%), respectivamente.

**Para a análise da questão, cumpre primeiramente evidenciar que a empresa adquire como insumos sem a incidência das contribuições bovinos vivos e lenha, classificados nos capítulos**

**1 e 44 da NCM, respectivamente, para produção de mercadorias classificadas no capítulo 2.**

As dúvidas da empresa acerca do enquadramento das alíquotas no inciso I ou III do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foram objeto de inúmeras consultas formuladas por outras empresas à RFB.

Contudo, a partir do entendimento adotado pela administração tributária, tem-se que o enquadramento do caso concreto no inciso I do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, conforme adotado pela impugnante parte de uma premissa equivocada.

**A empresa erroneamente interpreta que o produto a ser enquadrado no dispositivo legal, para obtenção da alíquota aplicável, é a mercadoria produzida pela empresa e não o insumo adquirido,** ou seja, ela alega: "sempre que os insumos forem adquiridos para produção de mercadorias classificadas no capítulo 2 a alíquota aplicável para COFINS será de 4,56% e de PIS será de 0,99%".

[...]

Tanto a lei como a instrução normativa transcritas não deixam margem a dúvidas: adquirindo insumos de origem animal (capítulos 2 a 4 e 16, etc. da NCM), o crédito presumido será calculado pela aplicação dos percentuais de 0,99% para o PIS e 4,56% para a Cofins (ou seja, 60% das alíquotas básicas); adquirindo outros insumos, aplicar-se-á sobre o valor dos insumos adquiridos o percentual de 0,5775% para o PIS e 2,66% para a Cofins (isto é, 35% das alíquotas básicas).

Não poderia, aliás, ser de outra forma, pois, o objetivo do crédito presumido é desonerar o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos.

**Fixar as alíquotas de acordo com a atividade da agroindústria adquirente, conforme pretende a autuada fugiria ao objetivo de desoneração do crédito presumido em questão, pois a atividade de cada empresa não guarda qualquer relação com a carga de contribuições incidente sobre os insumos adquiridos.**

Dito de outra maneira, é descabido que um mesmo insumo possibilite creditamento por alíquotas distintas se adquirido por esta ou por aquela pessoa jurídica.

As mesmas argumentações e dispositivos da legislação até então citados se aplicam às aquisições de lenha.

No entanto, as razões do acórdão recorrido têm que ser confrontadas com o superveniente § 10, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013. *In verbis*:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos

0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs

10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

[...]

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

[...]

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos

[...].

**§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.**

O § 10 acrescido pela Lei nº 12.865/2013 explicitamente adotou a interpretação defendida pela Recorrente, de que os insumos adquiridos pela empresa recorrente, para produzir mercadoria classificada no Capítulo 2, se sujeitam a alíquota do crédito presumido desta última.

Por ser expressamente interpretativo, o § 10 criado pela Lei nº 12.865/2013 deve ser aplicado retroativamente ao presente caso, nos termos do art. 106, I, do CTN.

Nesse novo cenário, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, reconhecendo que a aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01) se sujeita a alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN, devendo ser feito o lançamento nessa parte.

(...)

Forte nesses argumentos, CONHEÇO EM PARTE do recurso voluntário. Na parte conhecida, REJEITO as preliminares suscitadas e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário apenas para:

- a) manter os créditos, alusivos aos itens III-B-2, III-B-4, III-B-5 (excetuado materiais de escritório e despesas com cesta básica/refeição destinadas aos empregados), III-B-6, III-B-12, III-B-14, III-B-15, III-B-27, III-B-28, III-B-31, III-B-33 e III-B-40 do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40/ss.);
- b) que sejam recalculados todos créditos de frete de insumos (contratados pela recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil), com as alíquotas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independente do regime a que se submetem os insumos transportados;
- c) reconhecer o desconto de créditos no frete do produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa, como componente do custo de armazenagem, nos termos do inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
- d) reconhecer o direito ao desconto dos créditos básicos, relativamente às aquisições de milho das empresas ATLAS AGROINDUSTRIAL LTDA e

GOIÁS VERDE ALIMENTOS LTDA, quando as respectivas notas fiscais não indicaram a suspensão do PIS/COFINS;

- e) reconhecer que a aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01) se sujeita a alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN.

#### **Voto Vencedor**

**Com a devida vênia, discordo do il. Relator quanto ao creditamento sobre fretes pagos na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, tema que, como cediço, não é novo nesta mesma Turma de Julgamento.**

Temos entendido que, como a lei fala em "frete na operação de venda", não se justificaria o crédito na circunstância de a operação reportar-se a uma mera transferência (CARF/2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 3202-000.597, de 28/11/2012).

Esse também é o entendimento de outras Turmas de Julgamento. Exemplificativamente:

CRÉDITOS. FRETES. REMESSA PARA ARMAZÉNS E DEPÓSITOS. IMPOSSIBILIDADE. Carece de previsão legal a apropriação de créditos, na apuração não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, em relação ao custo do frete arcado com a transferência de mercadorias acabadas ou prontas para consumo a depósitos ou armazéns, próprios ou de terceiros. (CARF/4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 3403-002.373, de 22/8/2013).

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS. (CARF/3ª Câmara Turma Ordinária, Acórdão n.º 3302-002.027, de 23/4/2013).

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para formação de lote de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição. (CARF/4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 3403-002.681, de 28/1/2014).

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário. É como voto.

(negrito nosso)

O acórdão transcrito foi parcialmente reformado, em julgamento de recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional na CSRF, para reestabelecer as glosas de créditos sobre despesas com softwares e com despesas decorrentes de aquisições do governo, conforme o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, abaixo transcrito:

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões quanto à possibilidade de reconhecimento de créditos sobre despesas com softwares e com despesas decorrentes de aquisições do governo.

Vale ressaltar que este conselheiro apresentará embargos de declaração quanto à matéria fretes na aquisição de insumos, pois embora tenha acompanhado a relatora, por negar provimento ao recurso especial da Fazenda, discorda de seu entendimento como ficará demonstrado no referido embargos.

**Não é possível o aproveitamento de créditos de PIS e de Cofins, no regime não cumulativo, sobre os serviços contratados do governo, pois é sabido que nenhuma instância governamental, seja a nível municipal, estadual ou federal, estão sujeitas à incidência das contribuições sociais. Portanto não há crédito a ser apurado.**

**Quanto à aquisição de softwares, não há previsão legal para a concessão de créditos.**

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa de créditos sobre a aquisição de softwares e serviços adquiridos do governo.

(negrito nosso)

No presente voto, apenas não devem ser acolhidas as conclusões dos acórdãos transcritos a respeito do item **“Aquisições de milho das empresas Atlas e Goiás Verde, exigência que a suspensão conste na nota fiscal”**. Isso porque o fato de algumas notas fiscais não trazerem em seu bojo o destaque da expressão de “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, exigida art. 2º, § 2º, da IN 660/2006, tal fato não legitima a tomada de crédito ordinário integral efetuada pela Recorrente, pois a operação de compra realizada pela Recorrente atendia a todos os requisitos estabelecidos para a aplicação da suspensão nas compras de milho de pessoa jurídica que exercesse atividade agropecuária, nos termos do art. 9º e do § 3º do art. 15 da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Nos termos do art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, estariam sujeitas à suspensão as vendas de milho classificados no capítulo 10 feitas por pessoa jurídica que exercesse atividade agropecuária ou de cooperativa de produção agropecuária à pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real que exercesse a atividade de frigorífico, dedicando-se à preparação (industrialização) de carnes bovinas classificadas no capítulo 2 da NCM, para consumo humano ou animal, atividade essa que se caracteriza como agroindustrial e em relação à qual o milho é considerado insumo.

Portanto, tratando-se de venda de milho a frigorífico efetuada por pessoa jurídica que exercesse atividade agropecuária à pessoa jurídica que atenda os requisitos legais anteriormente citados, aplica-se obrigatoriamente a suspensão do PIS e da Cofins.

Nessa situação, somente foi assegurado às adquirentes o direito à apuração de crédito presumido, previsto no art. 8º da Lei n. 10.925/04.

A partir da vigência dessa Lei, as empresas tributadas pelo Lucro Real, que produzirem mercadorias relacionadas no *caput* do art. 8º da Lei 10.925, de 2004, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão apurar créditos presumidos calculados às alíquotas de 0,578% (quinhentos e setenta e oito milésimos por cento), correspondente a 35% (trinta e cinco por cento) de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/Pasep, e de 2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), correspondente a 35% (trinta e cinco por cento) de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins, para fins de dedução do valor devido em cada período de apuração a título dessas contribuições, na sistemática não-cumulativa, alíquotas essas aplicáveis sobre o valor das aquisições efetuadas junto a:

- a) pessoas físicas residentes no país;
- b) cerealista que exerça cumulativamente as atividades elencadas no art. 8º, § 1º, I, em relação aos produtos *in natura* citados naquele dispositivo;
- c) pessoas jurídicas que exerçam atividades agropecuárias; e**

d) sociedades cooperativas de produção agropecuária.

Ressalta-se que, além do crédito presumido citado ser em valor menor que o crédito básico (ordinário) calculado pelo Contribuinte, este não pode ser objeto de ressarcimento e nem de compensação, sendo especificamente destinado à dedução com débitos tributários da mesma espécie contributiva apurados em fases posteriores. Esse é o mesmo entendimento da SRF, expresso pela edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº15, de 22 de dezembro de 2005, que assim dispôs:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º **não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento**, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº11.116, de 2005, art. 16.

[...]

(negrito nosso)

Dessa forma, acertadamente, a Autoridade Fiscal promoveu a reclassificação dos créditos ordinários integrais, calculados incorretamente sobre aquisições de milho de pessoa jurídica que exerce a atividade agropecuária, para créditos presumidos, na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, devendo ser mantida a glosa efetuada.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para: a) manter os créditos comprovados, alusivos aos itens III-B-4, III-B-14, III-B-27 e III-B-28 (exceto despesas decorrentes de aquisições do governo) do Anexo I do Termo de Informação Fiscal (fls. 1.189/ss.); b) que sejam recalculados todos créditos de frete comprovados de insumos (contratados pela Recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil), com as alíquotas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independente do regime a que se submetem os insumos transportados; e c) reconhecer que a aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01) se sujeita à alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I art. 8º, § 3º, da Lei nº10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

PEDRO SOUSA BISPO

## Voto Vencedor

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Redator designado.

Divergi do ilustre Relator unicamente quanto ao item III-B-33, referente aos créditos decorrentes de despesas com software utilizados no processo produtivo.

Ao analisar o Relatório Fiscal, observa-se que a fundamentação para a glosa é simples, a não integração das aquisições com o processo produtivo.

Pois bem, de início, destaco minha divergência neste ponto.

Em verdade, cada vez mais, os dispêndios vinculados a novas tecnologias, especialmente programas utilizados diretamente na produção, tem-se mostrado cada vez mais essenciais (mais até do que relevantes) ao processo de produção de diversos setores da produção.

Como se sabe, setores específicos da economia, diante da necessidade de redução de custos, progressivamente incluem a automação em seu processo produtivo, o que depende diretamente da utilização de softwares específicos. Em outras palavras, sem o programa, não há processo produtivo, não há produto.

Dessa forma, sendo o fundamento da glosa **unicamente** a falta de relação dos dispêndios com o processo de produção, entendo que o motivo resta afastado, sendo possível o desconto dos créditos como insumos do processo de produção nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Vale ressaltar que não foram discutidos (por não serem motivo da fiscalização) aspectos relativos à contabilização da despesa em seu ativo intangível para aproveitamento dos créditos com amortização, nos termos do art. 3º, XI, c/c art. 3º, §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003 (e respectivo na Lei nº 10.637/2002):

“Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#);

[...]

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#)

Ademais, como bem pontuou o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, a existência de um inciso específico para apuração de um crédito não impede a apuração de crédito com base na “regra geral de insumos”. Ou seja, não tendo sido discutido o enquadramento específico como créditos de amortização de intangível, é cabível a apropriação de créditos na modalidade geral de insumos:

#### 8. INSUMOS E ATIVO INTANGÍVEL

[...]

104. Assim como ocorria em relação aos ativos imobilizados sujeitos a exaustão (ver seção sobre o ativo imobilizado), a Secretaria da Receita Federal do Brasil entendia acerca dos dispêndios com o desenvolvimento interno de ativos intangíveis que seria vedada a apuração de créditos das contribuições em razão de não se enquadrarem na modalidade específica de creditamento a eles reservada e em face do conceito restritivo de insumos que adotava anteriormente à decisão judicial em estudo.

105. Entretanto, consoante conclusão entabulada na discussão acima sobre ativos imobilizados sujeitos a exaustão, a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos é a regra geral de creditamento aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições e, conseqüentemente, se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadrar em nenhuma outra modalidade específica de creditamento, ele permitirá a apuração de créditos das contribuições caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.

Ora, ainda que este Conselheiro tenha entendimento pela possibilidade de inclusão dos créditos na hipótese do inciso XI, não tendo sido tal hipótese tratada pela fiscalização, não vejo como prosperar a glosa unicamente em virtude da “inexistência de integração com o processo produtivo”.

Pelo exposto, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas à aquisição de softwares utilizados no processo produtivo.

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida  
(assinado digitalmente)

## Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Pedro Sousa Bispo, ousou dele discordar quanto à possibilidade de apurar créditos de PIS/Cofins em relação ao frete na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, isentos, com tributação suspensa, sujeitos ao regime monofásico, ou cujo creditamento não seja integral.

Inicialmente, tendo em vista que o presente processo tem por objeto verificar se determinadas aquisições do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual o conceito de insumos a ser utilizado e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto a este conceito.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN

404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para **determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.**

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste mesmo REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço,** ou, quando menos, **a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.**

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no **item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção,** seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, **o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.**

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

(...)

Todavia, **a aferição da essencialidade ou da relevância** daqueles elementos na cadeia produtiva **impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória,** providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo,** como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.**

Logo, **neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância**, pois o frete com a aquisição de insumos **é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente**. Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento.

Logo, são despesas com logística de compra, que integram o custo administrativo da empresa, dedutíveis para efeitos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL, por expressa previsão legal, mas que não geram créditos das contribuições, por ausência de previsão legal e por não serem custos incorridos dentro do processo produtivo.

**Observe-se o item 3 da Ementa acima transcrita:** a decisão do STJ foi determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI, **excluindo a possibilidade de creditamento do frete**, nos termos do voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

#### EMENTA

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(...)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

**5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente:** gastos com veículos, 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" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes 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 e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

**7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo:** Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido 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 e equipamentos de proteção individual - EPI** conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita

via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, **tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.**

**Ficaram de fora gastos com** veículos, 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.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, **com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido,** contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, no próprio REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes**, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Portanto, deve ser ressaltado que o frete nas aquisições de insumos, **considerado de forma isolada**, não gera créditos de PIS e de Cofins, por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

**II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação de venda, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à evidência, que seu creditamento não está permitido, como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”.

Contudo, tendo em vista que, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

Art. 289. 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 importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

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

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito. O próprio DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), exigível à época, possui linha para registro dos valores de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, mas não possui linha para registro de “frete na operação de compra/aquisição de insumos).

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o custo deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto nº 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista casos em que (i) a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida (por exemplo, nas hipóteses de crédito presumido), nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; e (ii) os insumos (ii.1) são tributados pelas contribuições à alíquota zero; (ii.2) são NT – não-tributados; (ii.3) são isentos; (ii.4) estão com a

tributação suspensa; e (ii.5) estão sujeitos ao regime monofásico, hipóteses nas quais a operação de aquisição não irá gerar crédito, seja sobre o insumo, seja sobre o frete respectivo.

**Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.632.310/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Publicação em 15/12/2016:**

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), **o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia** (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003**. **Aí, data vênica, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.**

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênica, explica o equívoco da posição adotada), **a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003**, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Especial, conforme Acórdão nº 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

Conforme relatado o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da

**aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal**, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência, conforme os seguintes precedentes:

**a) Acórdão nº 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018:**

Mérito

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, **entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento**, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

O gasto que a empresa considerou passível de ser agregado ao custo do insumo empregado em seu processo produtivo está identificado na decisão recorrida, tal como já foi explicitado no preâmbulo do vertente acórdão, como transporte, por “tubovias”, do porto até a fábrica.

(...)

Ou seja, **não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos**.

Levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e a própria legislação tributária aplicável, tomando por base as informações disponíveis nos autos, não vejo razão para que esse dispêndio com o pagamento de serviços prestados por terceiros para o transporte até a fábrica, por Tubovia, de insumos importados e efetivamente empregados no processo produtivo da indústria, seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos.

Assim, uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 43 e segs), **o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins**. Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, **os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito** no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de

aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, **essa decisão**, de cunho eminentemente jurídico, **não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.**

**b) Acórdão nº 9303-009.678, Sessão de 16/10/2019**

CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

**Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições.**

(...)

**2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO**

Tal mérito, em relação ao mesmo contribuinte, já foi objeto de análise desta E. Turma. Assim, valho-me do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.061, julgado em 20/02/2019, vazados nos seguintes termos:

*Recurso especial do contribuinte Direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.*

*Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:*

**2.1 Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas.**

*Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclareça-se que a apropriação de créditos, da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido, mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito. **Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito.** Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento.*

Igualmente nesse sentido decidiu, por unanimidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Voluntário, conforme os seguintes precedentes:

**a) Acórdão nº 3003-000.101, Sessão de 23/01/2019:**

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos.

(...)

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

(...)

Portanto da análise da legislação, verifica-se que **o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo**, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. **Não sendo o**

**insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.**

**b) Acórdão nº 3302-004.329, Sessão de 25/05/2017**

FRETE PROPORCIONAL ÀS VENDAS COM SUSPENSÃO. GLOSA RELATIVA À OPERAÇÃO DE VENDA RESTABELECIDA. GLOSA DO CRÉDITO CALCULADO SOBRE O FRETE PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

**Por ser diretamente dependente da manutenção da glosa do crédito calculado sobre o valor proporcional da aquisição do produto com crédito (operação tributada), a improcedência desta implica reconhecimento improcedência também da glosa do crédito calculado sobre o valor do frete proporcional a venda com suspensão também deve cancelada.**

(...)

2.3.2.3 Da glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor pessoa física, logo não havia que se falar em créditos relativos aos fretes vinculado a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição das mercadorias compradas.

A fiscalização procedeu com acerto. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Cofins, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

(...)

**Se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.**

(...)

2.3.4.1 Da glosa vinculada às operações com alíquota zero.

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados créditos calculados sobre o valor dos fretes vinculados a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, objeto da glosa relatada no subitem 4.1 do citado Relatório da Auditoria Fiscal e analisado no subitem 2.1 deste voto.

A decisão referente à presente glosa, inequivocamente, depende do resultado da decisão prolatada em relação à glosa anterior. Dessa forma, como a glosa do crédito calculado sobre valor da aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero foi integralmente mantida, consequentemente, a presente glosa deve ter o mesmo desfecho.

A recorrente alegou que não havia que se confundir ou vincular o crédito apropriado sobre o valor do serviço de frete com as aquisições com ou sem direito ao crédito, pois, cada qual obedecia a regramento estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nos quais inexistia a vedação ou limitação imposta pela fiscalização.

**Nos itens precedentes, restou demonstrado que, se o custo de aquisição do bem revendido ou utilizado como insumo de produção não origina crédito, consequentemente, o gasto com frete a ele associado também não o gera.**

pois, segundo o entendimento aqui esposado, nestas operações o que possibilita a apropriação do crédito é a inclusão do valor ao custo da mercadoria adquirida ou ao custo do insumo adquirido, conforme a natureza da operação de aquisição, e não o valor do custo/despesa com frete em si. Para o frete na operação de compra, isoladamente considerado, não há previsão legal de apropriação de crédito.

Cabe destacar que o TRF da 3ª Região **já adotou este entendimento inclusive nos casos de frete na venda**, caso o produto vendido não seja tributado, conforme acórdão unânime na **Apelação Cível nº 5011674-68.2018.4.03.6100, julgada em 13/12/2019** pela 6ª Turma, Relator Desembargador Federal Luís Antônio Johonson Di Salvo, nos seguintes termos:

## EMENTA

(…)

7. **O creditamento do custo do frete e armazenagem** previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03 **tem por pressuposto que o valor pago pelo produto transportado ou armazenado também seja passível de creditamento**, por força de revenda (inciso I) ou na qualidade de insumo daquela atividade empresarial (II). Já delimitado que a autora não detém direito de crédito quanto à aquisição do álcool para revenda, e também não comprovou a necessidade e a relevância dos demais gastos elencados e tidos por insumos, não se faz possível admitir o direito de crédito.

(…)

## VOTO

(…)

Por sua vez, o creditamento do custo do frete e armazenagem previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03 tem por pressuposto que o valor pago pelo produto transportado ou armazenado também seja passível de creditamento, por força de revenda (inciso I) ou na qualidade de insumo daquela atividade empresarial (II). Já delimitado que a autora não detém direito de crédito quanto à aquisição do álcool para revenda, e não comprovou a necessidade e a relevância dos demais gastos elencados e tidos por insumos, não se faz possível admitir o direito de crédito.

São estas as considerações que gostaria de apresentar.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares