



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.942040/2014-20
ACÓRDÃO	3401-012.817 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LOUIS DREYFUS COMPANY SUCOS S.A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. 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, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do art. 16 do Decreto 70.235/72 e dos art. 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inserido no conceito de frete na “operação de venda”, atraindo, portanto, a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX, e do art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS UTILIZADOS POR COMERCIAL EXPORTADORA.

É vedado à empresa comercial exportadora apurar créditos das contribuições para o PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), na forma do disposto nos arts. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, em relação às despesas com a exportação, como frete, armazenagem, aluguel, energia elétrica, e depreciação de maquinários, por expressa disposição legal contida no art. 6º, § 4º, da Lei no 10.833, de 2003.

ALUGUEIS. CAMINHÕES, AUTOMÓVEIS E CAMIONETAS. CUSTOS/DESPESAS. ATIVIDADES DA EMPRESA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com alugueis de caminhões, automóveis e camionetas utilizados nas atividades exploradas pela empresa geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. No entanto, para a validação dos créditos de gastos com aluguel de veículos é imprescindível a comprovação da sua utilização nas atividades produtivas da empresa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da forma a seguir apresentada. Por unanimidade de votos, para afastar às glosas de créditos efetuadas sobre despesas de: a) embalagens de transporte (pallets); b) combustível do tipo diesel e gás GLP; c) Serviços de análise laboratorial e materiais de limpeza; d) fertilizantes e adubos; e) despesas de frete nas operações de vendas; e f) depreciação de bens utilizados na fase agrícola. Por maioria de votos, para afastar as glosas de créditos referentes a: a) fretes sobre a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva; e b) armazenagem, vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. Pelo voto de qualidade, para manter a glosa de créditos referentes a: a) graxas e lubrificantes; b) Tratamento de efluentes, vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues e Sabrina Coutinho Barbosa. O Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues divergiu ainda em relação a manutenção da glosa referente a caminhões pipa e caminhão basculante e caçamba. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes

aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-012.810, de 16 de abril de 2024, prolatado no julgamento do processo 10880.942033/2014-28, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, mercado externo, do 1º trimestre de 2013 ao 4º trimestre de 2013.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Sobreveio decisão de primeira instância, cujo Acórdão nº 108-006.506 recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CRÉDITOS.

Somente podem originar créditos as despesas com fretes suportados pelo contribuinte na compra de bens passíveis de creditamento e na venda de bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. COMERCIAL EXPORTADORA.

A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Cofins e do PIS, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A manifestação de inconformidade deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa (art. 15 e 16 do o Decreto n.º 70.235/1972).

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO.

O julgador da esfera administrativa deve observar as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente interpôs **Recurso Voluntário** pedindo, em suma:

“DOS PEDIDOS

- Diante do exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o Recurso Voluntário e seu complemento ora apresentado, para que o Acórdão recorrido seja reformado e, assim, reconhecido integralmente o seu direito creditório, bem como a atualização do crédito pela SELIC.
- Subsidiariamente, na hipótese de V.Sas. entenderem pela necessidade de obterem confirmação acerca de eventual justificativa apresentada no presente Recurso Voluntário e nos documentos anexados, a Recorrente requer seja determinada a remessa dos autos para a Delegacia de origem para confirmação das informações, colocando-se a Recorrente à disposição para apresentar eventuais informações necessárias, sem prejuízo das já discorridas.
- Por fim, a Recorrente requer o deferimento de juntada dos presentes documentos necessários à comprovação do alegado.”

É o relatório.

VOTO

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Do mérito***Do conceito de insumo***

O conceito de insumo geradores de créditos do PIS/Pasep e da COFINS foi redefinido em julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Concluiu-se que insumo deve ser aferido à luz dos critérios da *essencialidade* ou da *relevância* do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

A Recorrente dedica a desenvolver atividades de fabricação de sucos concentrados e não concentrados de frutas cítricas, especialmente laranja e limão, óleos essenciais e farelo de polpa cítrica e a comercialização dos produtos resultantes deste processo tanto no mercado interno quanto no mercado externo. Além de explorar atividades agrícolas em terras próprias ou de terceiros, com o cultivo de laranja e de outras frutas cítricas.

Faço a seguir o cotejo específico de cada glosa de crédito.

Dos bens utilizados como insumos. Material de embalagem para transporte

A Fiscalização destaca que os *pallets* não são incorporados ao processo de industrialização, mas utilizados apenas depois de concluído o processo produtivo, destinando-se ao transporte dos produtos acabados.

A Recorrente aduz que é impossível realizar a venda e entrega do produto, suco de laranja por exemplo, sem a utilização de embalagem na sua entrega, mesmo que ocorra após o pedido de compra.

Considerando que o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do AgRg no RESP nº 1.125.253, publicado em 27/04/2010, já se posicionou no sentido de que as embalagens de acondicionamento, utilizadas para a *preservação das características dos bens durante o transporte confere direito a crédito*.

Considerando que este Egrégio Conselho Administrativo vem decidindo que é possível a concessão de crédito das contribuições não cumulativas ao material de

embalagem, quando i. estes constituam embalagem primária do produto final, ii. quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo ou iii. quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

E considerando que a Recorrente atua na produção e na comercialização de produtos alimentícios, que evidentemente requer cuidados maiores com o armazenamento e a movimentação.

Concluo que os paletes de madeira servem para evitar o contato do produto com o chão, justamente para manter a qualidade e retardar o perecimento do produto e, por isso, preenchem os requisitos da *essencialidade* ou *relevância* para o processo produtivo da Recorrente.

No mesmo sentido, cito alguns julgados deste E. Conselho:

Acórdão 3201-003.455, Relator Winderley Moraes Pereira, julg. 27/02/2018

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos geram direito a créditos do PIS e da COFINS.

Acórdão nº 3301-009.413, Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira, julg. 15/12/2020

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. *A embalagem para transporte garante a integridade do produto acabado e constitui insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, pois atende aos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no REsp 1.220.170/PR.*

Acórdão nº 3301-008.922, Relator Salvador Cândido Brandão Junior, julg. 24/09/2020

PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

Neste sentido, voto por dar provimento nesse particular, para que seja revertida a glosa referente às embalagens de transporte (*pallets*).

Graxas, combustíveis e lubrificantes

Quanto às graxas, o Fisco glosou o crédito por entender que se trata de insumo indireto de produção. E quanto aos combustíveis e lubrificantes, por serem utilizados em veículos e para os quais não ficou claro o emprego em máquinas utilizadas diretamente na produção. Foram também glosadas aquisições de gás

GLP utilizados em empilhadeiras, uma vez que não se enquadram no conceito de insumo essencial para a produção.

A Recorrente, por sua vez, anexa à defesa administrativa um descritivo de seu processo produtivo que demonstra pontualmente em que momento os insumos são consumidos (Doc_Comprobatorios08, às folhas 1678 a 1690):

a) Diesel:

Óleo Combustível Diesel é utilizado nas Fazendas Agrícola para abastecimento dos Tratores para atividades diversas, como pulverização, roçadeira, adubação, herbicida, plantio de mudas, replantio de mudas e demais atividades;

Os tratores são abastecidos em sua maioria diariamente, atuam em atividades em dois turnos;

Os abastecimentos ocorrem no primeiro horário das atividades ou então próximo ao fim da jornada, tratorista conduz a máquina até o tanque devidamente adequado e com as homologações conforme normas e a pessoa autorizada (treinada) faz o abastecimento e as anotações em Controle de Abastecimento para lançamento em sistema;

Diesel também pode ser utilizado para abastecimento de moto bombas na captação de água em represas em algumas unidades para pulverização (baixa frequência).

b) Gás GLP:

O gás GLP é utilizado nas empilhadeiras para combustível no processo de estocagem e armazenagem, seja de produto acabado, produto em processo e/ou para circulação de materiais no almoxarifado;

Utilizado para estocagem nas plantas e também para o carregamento de cargas de tambores, ele é fornecido em cilindros, que ficam atrás das empilhadeiras.

Todavia, no documento em comento, **não há referência aos produtos graxas e lubrificantes.**

Cumpré destacar que nos processos por meio dos quais o contribuinte requer o reconhecimento de um direito, no caso créditos tributários, aplica-se a regra geral segundo a qual cabe a quem alega um direito o ônus de prová-lo.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Ante o exposto, voto em **reverter** às glosas de créditos referentes ao combustível do tipo diesel e ao gás GLP e em **manter** às glosas de créditos de despesas sobre graxas e de lubrificantes, pois a Recorrente não comprovou nos autos que tais gastos foram essenciais às atividades, o que afasta a possibilidade de análise quanto ao direito creditório perseguido.

Materiais de limpeza e materiais de análises laboratoriais/testes

As glosas foram efetuadas sob o fundamento de que as soluções ácidas e alcalinas foram utilizadas para limpeza de maquinário e os materiais de laboratório, como ácidos e bases, utilizados em laboratório.

O julgador *a quo* entendeu que, apesar de haver menção dos itens tanto na produção como na fase pós produção, a defesa foi genérica e não esclareceu como, quando e em qual quantidade os itens foram utilizados.

A Recorrente, inconformada, defende que os serviços de análise laboratorial servem de avaliação de conformidade para os produtos, razão pela qual os materiais utilizados nos laboratórios se encaixam nos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo.

Cumpra novamente analisar os documentos juntados aos autos, ocasião na qual constato que os materiais de limpeza são utilizados para sanitização do produto final e para a limpeza de pisos e paredes, portanto, relevantes para o processo produtivo.

Afinal, a Recorrente fabrica gêneros alimentícios sujeitos a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações, se não atendidas, implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é relevante ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvesse o efeito desinfetante, certamente acarretaria a proliferação de microrganismos na maquinaria e no ambiente produtivo, que poderiam agir sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo *insumo* para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza.

No tocante aos materiais utilizados em laboratório, existe comprovação nos autos de como os produtos são essenciais ou relevantes no processo produtivo desenvolvido pela Recorrente, em virtude de imposição legal para a análise laboratorial, o que justifica a reversão das glosas referentes a tais despesas.

Dito isso, voto por reverter às glosas de créditos de materiais de limpeza e de laboratório.

Tratamento de efluentes

Foram também efetuadas glosas referentes a material para tratamento de efluentes.

A Recorrente apenas colaciona jurisprudência do CARF que reconheceu a possibilidade de creditamento de tais gastos, não contribuindo com a análise de *certeza* e *liquidez* do crédito pleiteado, isto é, tanto em recurso *inaugural* como no Voluntário, fez uma alegação sem arrolar os elementos que comprovassem, mediante documentação hábil, aquilo que alega.

Logo, não cumpriu com que foi determinado no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 e por isso, seu Recurso Voluntário não merece provimento. Ao solicitar o reconhecimento de um crédito, conforme arts. 165 e 170 do CTN, os créditos devem ser líquidos e certos, ônus que compete inicialmente ao contribuinte.

Ante o exposto, a Recorrente não comprovou nos autos que tais gastos foram essenciais às atividades, o que afasta a possibilidade de análise quanto ao direito creditório perseguido.

Peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos

Ante o detalhamento genérico da utilização das peças, a Fiscalização glosou créditos de diversos materiais: abraçadeira, anéis, arruelas, correias, buchas, engrenagens, parafusos, brocas, bujões, cadeados, cantoneiras, ventiladores, lâmpadas, máscaras de solda, luvas, rolamentos, eletrodos, alicates, retentores, juntas, baterias, barras, cabos, caixas etc.

Por outro lado, a Recorrente alega que as peças foram adquiridas para serem utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos que integram o processo produtivo na lavoura. Menciona a apresentação do detalhamento do processo produtivo agrícola (Doc_Comprobatorios08, às folhas 1678 a 1690) mostrando quais equipamentos e máquinas são empregadas no processo produtivo da Recorrente na lavoura, mas nada atesta que as peças de reposições, de fato, foram utilizadas nos referidos equipamentos e máquinas.

Assim, mantenho a decisão do Fisco, não afastando às glosas de peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos.

Fertilizantes e adubos

Dentre seus objetos empresariais, a Recorrente também exerce atividades de cunho agrícola, plantando pomares em terras próprias e de terceiros.

Nesse particular, discordo do decidido pelas autoridades fiscais que glosaram gastos com fertilizantes e adubos, simplesmente, por não se enquadrarem no conceito de insumo.

É notório que uns dos produtos mais empregados em qualquer plantação são fertilizantes e adubos. Assim, estão estreitamente relacionados com o processo produtivo da Recorrente, razão pela qual suas aquisições fazem jus ao direito ao crédito de PIS/Pasep. Portanto, dou provimento nesse ponto, para reverter as glosas de créditos efetuadas em fertilizantes e adubos.

Dos serviços utilizados como insumos

Serviços não especificados, administração em geral, carpintaria e serralheria, composição gráfica, dedetização, recauchutagem, serviço de consultoria e etc.

O entendimento foi de que os serviços gerais não estavam aplicados diretamente no processo produtivo, ou ainda, sua descrição não possibilitou a sua exata aplicação no processo produtivo.

Nesse tópico, a Recorrente se insurge afirmando que em momento algum a Autoridade Fiscal questionou ou solicitou informações sobre os demais serviços utilizados como insumo.

A situação que se verifica nos autos revela que a Recorrente não se desincumbiu do ônus probatório, vez que **não trouxe aos autos elementos que comprovassem sua alegação mediante documentação hábil, fiscal e contábil.**

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, **o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito.** Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Diante do exposto, voto por manter às glosas de serviços gerais (serviços não especificados, administração em geral, carpintaria e serralheria, composição gráfica, dedetização, recauchutagem, serviço de consultoria e etc).

Frete na compra de insumos e outros fretes não detalhados

O Despacho Decisório relata que foi impossível inferir se o crédito é oriundo de aquisição de pessoa física ou pessoa jurídica, e para qual finalidade foi feita a aquisição do insumo, comercialização ou industrialização.

Explica que seria essencial no caso dos fretes de compras, a informação do CNPJ ou CPF do fornecedor, acompanhado do CFOP da operação e do nº da nota fiscal de compra, além da NCM da mercadoria, para que se possa confirmar ou não o direito ao crédito. Assim, foram glosados os valores apropriados referentes a fretes sobre compras.

Conforme se verifica nos autos, a glosa sobre frete sobre compras se deu apenas sobre os produtos transportados que não foram devidamente identificados, o que levou à autoridade fiscal a considerar que os mesmos não se enquadrariam nas hipóteses legais de creditamento.

Por sua vez, a Recorrente argumenta que é possível aproveitar créditos sobre os fretes na aquisição de mercadorias para revenda ou de insumos para produção com base nos próprios dispositivos que preveem esses créditos. Defende também que os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições.

Afirma que o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e sujeito, portanto, à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, por conseguinte, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos.

Pois bem!

Não assiste razão à Recorrente, por entender que seu raciocínio é irrelevante para o caso em comento.

A glosa foi efetuada diante da impossibilidade de confirmar se o frete em questão refere-se a insumos produtivos ou a outros bens que a empresa possa vir a consumir e que não se enquadrem nas hipóteses dos incisos I e II da Lei nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

Assim, não tendo a Recorrente demonstrado que a liquidez e certeza das despesas e existindo dúvidas sobre a natureza dos bens transportados, entendo que a glosa deva ser mantida.

Fretes em transferência de mercadorias. Despesas com armazenagem e fretes sobre vendas

A Fiscalização glosou os créditos de:

- i. fretes sobre transferências de produtos acabados (movimentação interna entre estabelecimentos da pessoa jurídica);
- ii. fretes sobre transferências de produtos acabados até armazém geral;
- iii. fretes vinculados a mercadorias que são adquiridas com fim específico de exportação.

O entendimento do Fisco é que o frete em operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou destes para empresas de armazenamento não configura operação de venda, mas mero deslocamento de mercadorias com o intuito de facilitar a logística, não havendo

direito ao creditamento. Acrescente-se que as glosas relativas às despesas de frete vinculados a mercadorias que são adquiridas com fim específico de exportação estão em consonância com a expressa vedação legal ao creditamento contida no art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003 c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

No entanto, discordo das conclusões do Fisco, por defender justamente o contrário, no sentido de que as operações de transporte (frete), mesmo que de produto acabado, com o intuito de facilitar a logística da futura venda ao destinatário ou ao comprador da mercadoria, são abarcadas pelo termo *operações de venda* e, portanto, despesas essenciais para que se operacionalize e se aperfeiçoe a venda da mercadoria produzida, cujo direito de crédito está previsto no **inciso IX** do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Não destoa das decisões emanadas das Câmaras Baixas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no sentido de que o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos/centros de distribuição está inserido no custo total do frete para a entrega do produto ao cliente, conforme ilustram, por exemplo, os Acórdãos n.º 3302-008.009, 3302-007.764 e 3302-007.880.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, tendo sua reiterada jurisprudência albergado o direito a crédito em tais circunstâncias, mesmo após a vigência do Parecer Normativo COSIT RFB n.º 5/2018 e da Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019, conforme se infere, a título meramente exemplificativo, dos Acórdãos de n.º s 9303-010.123, 9303-010.009 e 9303-010.147, cujos excertos deste último afirmam caber:

(...) a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive remessa para depósito fechado e armazém geral, conforme art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito de serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, quais sejam, os fretes na operação de venda.

Para reforçar meu voto, destaco ainda o entendimento proferido no Acórdão n. 9303-011.781 - CSRF, adotando tais justificativas como razão de decidir. Reproduzo:

o entendimento firmado em sessão de julgamento para o presente caso que, por sua vez, cinge-se a controvérsia, especificamente, em relação à possibilidade de tomada de créditos do PIS e da COFINS sobre os fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e entre estabelecimentos e armazéns.

Quanto à matéria suscitada em recurso, qual seja, a possibilidade ou não de se constituir crédito de PIS e Cofins sobre fretes vinculados às operações de transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, entendo que assiste razão ao contribuinte.

Ainda que essa matéria tenha sofrido com mudanças de direcionamentos, com a devida vênia, mantenho meu posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

(...)

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 –pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Desse modo, **devem ser revertidas as glosas de fretes sobre transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica e de despesas de armazenagem e frete nas operações de vendas.**

Já a respeito das despesas de fretes vinculados a mercadorias que são adquiridas com fim específico de exportação, concordo com os fundamentos trazidos pelo Fisco, pois o §4º do art. 6º da Lei n. 10.833/03 expressamente veda a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. Senão, vejamos:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Também nesse sentido a jurisprudência deste e. CARF:

Acórdão nº 3401-008.724, Relator Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, julg. 23/02/2021

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL. O direito de utilizar o crédito do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Acórdão 3302-010.310, Presidente Redator Gilson Macedo Rosenberg Filho, julg. 26/01/2021

IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS UTILIZADOS POR COMERCIAL EXPORTADORA.

É vedado à empresa comercial exportadora apurar créditos das contribuições para o PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), na forma do disposto nos arts. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei no 10.833, em relação às despesas com a exportação, como frete, armazenagem, aluguel, energia elétrica, e depreciação de maquinários, por expressa disposição legal contida no art. 6º § 4º, da Lei no 10.833, de 2003.

Correta, portanto, a glosa de créditos de fretes vinculados a mercadorias que são adquiridas com fim específico de exportação.

Dito isso, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para que sejam revertidas as glosas referentes aos fretes sobre transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica e às despesas de armazenagem e de frete nas operações de vendas.

Despesas com aluguel de máquinas e equipamentos

A Fiscalização aponta que procedeu à glosa de valores referentes a aluguéis de veículos, os quais não se enquadram no conceito de máquinas e/ou equipamentos, tais como caminhão pipa e caminhão basculante, ou locação de equipamentos não especificados nas notas fiscais.

Ressalta que no memorial de cálculo apresentado o contribuinte descreve praticamente a totalidade dos itens como "locação de caçamba".

A Recorrente opõe-se à glosa alegando que a consecução de suas atividades engloba a utilização de pesado maquinário necessário ao carregamento, embalagem, transporte etc, concluindo que todas as despesas daí decorrentes, sejam veículos de carga, de levantamento de peso ou de transporte de mercadorias devem ser passíveis de creditamento, sob o argumento de que essas despesas estão previstas no art. 3º, inciso IV da Lei 10.833/2003:

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

(...)

*IV – aluguéis de prédios, **máquinas e equipamentos**, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

Sobre assunto, entendo que a determinação legal não restringiu a utilização dos créditos somente sobre dispêndios com locação de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, excluindo gastos com a locação de veículos. Há uma equiparação tácita entre veículos e máquinas/equipamentos.

A exigência legal seria apenas que os veículos, além de máquinas e equipamentos, fossem utilizados nas atividades da empresa.

Bem. Agora partindo do caso geral para o caso concreto e analisando esses itens de serviços à luz das disposições legais e normativas e considerando as informações prestadas pelo Recorrente a título de descrição do processo produtivo, aqui não se vislumbra hipótese legítima para apuração de créditos de PIS/Cofins decorrentes do regime de não cumulatividade.

Explico.

Para a validação dos créditos de gastos com aluguel de veículos, máquinas ou equipamentos, é imprescindível a comprovação da sua utilização nas atividades produtivas da empresa.

A esse respeito, verifico que não foram juntados aos autos documentos aptos a comprovar, de maneira individualizada, suas funções e aplicações nas atividades do processo produtivo.

Uma vez não provada a relação do aluguel de veículos com as atividades da empresa, entendo que não assiste razão aos argumentos da Recorrente nesse ponto. Logo, voto por manter as glosas referentes às despesas com locação de veículos.

Depreciação sobre bens do ativo imobilizado

A Recorrente, tanto no recurso inaugural como no voluntário, alega, de forma genérica, que apropriou créditos de depreciação de máquinas e equipamentos, incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na produção de bens destinados à venda, razão pela qual incorre em erro a autoridade fiscal na glosa de tais créditos, não tendo apresentado nenhum elemento probatório.

Em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – Ricarf, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor, no tocante à glosa sobre depreciação de bens do ativo imobilizado:

Depreciação de bens sobre o ativo imobilizado

93. A defesa alega que apropriou créditos de depreciação de máquinas e equipamentos, incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na produção de bens destinados à venda, razão pela qual incorre em erro a autoridade fiscal na glosa de tais créditos.

94. O creditamento relativo a ativo imobilizado tem regramento específico, previsto no art. 3º, inciso VI e VII, das Leis 10.637, de 2002, e da Lei 10.833, de 2003.

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;

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

(...)

95. Assim, no que concerne a encargos de depreciação e amortização a pessoa jurídica pode descontar créditos relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa, observadas as disposições aplicáveis, notadamente quanto aos prazos admitidos e as respectivas taxas de depreciação ou amortização. Já em relação a máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, tem-se que o contribuinte pode descontar créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, desde que tais máquinas e equipamentos sejam adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

96. No caso concreto, o contribuinte limita-se a alegar que as despesas glosadas referem-se a bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda, não tendo apresentado nenhum outro elemento.

97. Por outro lado, na planilha “Glosas Depreciação” elaborada pela fiscalização, verifica-se que nesta rubrica foram glosados encargos referentes a computadores, monitores, impressoras etc (pasta “Móveis – Computador”). Ainda, na pasta “Máq. e Equipamentos”, vê-se que foram glosados diversos itens cuja descrição não permite aferir como são utilizados no processo de produção, acrescentando-se que o contribuinte contabiliza parte dos itens em “Centros de custo” como almoxarifado, casa de hóspede, recepção, IT – suporte a cliente.

98. Nos casos de utilização de direito creditório pelo contribuinte, é atribuição dele a demonstração da efetiva existência do direito pretendido, conforme já abordado.

99. Neste contexto, na apuração de créditos das contribuições referentes a despesas de depreciação, previstos no referido inciso VI, cumpre ao contribuinte comprovar a utilização/função de cada um dos itens no processo produtivo. Quando não produzida a prova os autos, não há como acolher as alegações.

100. Pelo exposto, deve ser mantida a glosa.

Todavia, parte da glosa de depreciação se refere a máquinas e equipamentos utilizados na fase agrícola, o que confere direito creditório à Recorrente, diante da evidente utilização/função do itens no processo produtivo. Relato produzido pelo Fisco:

Consoante a memória de cálculo apresentada pelo contribuinte, identificamos que parte dos montantes informados no SPED EFD-C não são encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda, mas sim sobre equipamentos, máquinas, veículos e utensílios usados na produção agrícola, sobre os quais aplicamos as glosas devidas, anexas a este processo, conforme planilha "Encargos de Depreciação".

Pelo exposto, revento apenas as glosas efetuadas pela Fiscalização sobre depreciação de bens do ativo imobilizado usados na produção agrícola.

Ante o exposto, voto em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar às glosas de créditos efetuadas sobre despesas de: **i.** embalagens de transporte (*pallets*); **ii.** combustível do tipo diesel e gás GLP; **iii.** materiais de limpeza e de laboratório; **iv.** fertilizantes e adubos; **v.** depreciação de bens utilizados na fase agrícola e **vi.** fretes sobre transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica e despesas de armazenagem e de frete nas operações de vendas.

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar às glosas de créditos efetuadas sobre despesas de: a) embalagens de transporte (pallets); b) combustível do tipo diesel e gás GLP; c) Serviços de análise laboratorial e materiais de limpeza; d) fertilizantes e adubos; e) despesas de frete nas operações de vendas; f) depreciação de bens utilizados na fase agrícola; g) fretes sobre a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e h) armazenagem.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator