



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



**Processo nº** 10909.003019/2005-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-006.938 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2019  
**Recorrente** SEARA ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DIREITO CRÉDITORIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO  
POSTULANTE.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

INSUMOS. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR.  
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS 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.

**BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.**

É vedada a apuração de crédito não cumulativo na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE  
ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE**

Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima e produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma empresa.

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS  
ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA  
PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE**

**LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.**

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

**CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. PERCENTUAL. ALÍQUOTAS DETERMINADAS EM FUNÇÃO DO PRODUTO ELABORADO. SÚMULA CARF 157.**

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO POR PESSOA FÍSICA. EMPRESA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviços de transporte de carga prestados por pessoa física, poderá descontar, da contribuição devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre os valores dos pagamentos efetuados por esses serviços, desde que estes tenham sido por ela utilizados como insumo na prestação de serviço destinados à venda. A empresa que possui CNAE de transportadora apenas para emitir conhecimentos de transporte em benefício próprio, sem auferir receitas decorrentes desta atividade, não se enquadra nas condições de creditamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (i) por maioria de votos, para manter as glosas em relação a aquisições com alíquota zero, vencidos os Conselheiros Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto, que votavam pela conversão em diligência, para verificação da alegação de defesa de existência de notas fiscais nas quais as aquisições tidas como alíquota zero se referiam a produtos efetivamente tributados; e (ii) por unanimidade de votos, para: (a) reverter as glosas em relação a fretes com remessa de animal (CFOP 5451), fretes com transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (CFOP's 5152 e 6152), e fretes com remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros (CFOP 5923 e 6923); (b) reverter as glosas em relação ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, em função da Súmula CARF nº 157; e (c) negar provimento em relação aos demais temas.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan.

## Relatório

Por medida de celeridade e economia processual, adoto parcialmente o Relatório constante do acórdão recorrido:

*Trata o presente processo de **Declarações de Compensação (Dcomp)** de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não-cumulativa, no valor de R\$ 11.458.511,91, decorrentes de operações no mercado externo, que remanesceram ao final do 3º trimestre de 2005.*

### **Do Parecer Fiscal**

*Em seu parecer, a Seção de Arrecadação e Cobrança (Sarac) da Delegacia da Receita Federal (DRF) em Itajaí/SC, inicialmente, registra que os valores informados pela interessada no Dacon não correspondem àqueles presentes na memória de cálculo apresentada em atendimento à intimação da Receita Federal para fins de demonstração da composição da base de cálculo do direito de crédito e que foram, então, considerados como pleiteados os valores presentes nesta e não os declarados no Dacon.*

*Na apreciação do pleito, efetuadas as verificações do crédito em confronto com os livros contábeis, arquivos digitais dentre outros documentos da contribuinte, manifestou-se a Sarac/DRF/Itajaí/SC pelo seu deferimento apenas parcial, fazendo-o com base no não acatamento, na apuração de créditos, dos seguintes valores:*

*a) **Bens Adquiridos para Revenda:** do montante informado a esse título foram excluídos os valores de aquisição de produtos classificados nos capítulos e códigos previstos nos incisos II e VII do artigo 1º da Lei n.º 10.925/2004;*

*b) **Bens Utilizados como Insumos:** do montante informado a esse título foram excluídos os valores:*

*- de aquisição de bens utilizados como insumos (constantes do Anexo I), cujas receitas de vendas estão sujeitas a alíquota zero, conforme: art. 1º, I, do Decreto n.º 5.127/2004; art. 28, III, da Lei n.º 10.865/2004; art. 1º, incisos I, II, IV e VII da Lei n.º 10.925/2004;*

*- de fretes relativos a CTRC aos quais não foram vinculadas quaisquer notas fiscais (Anexo II), por não ser possível determinar tratarem-se de*

*fretes no transporte de insumos, pagos pela adquirente a pessoas jurídicas domiciliadas no país;*

*- de fretes relativos a CTRC cujas notas fiscais vinculadas não se encontram na memória de cálculo do crédito do período apresentada pela contribuinte (Anexo III), não configurando, portanto, fretes na compra de bens utilizados como insumos.*

**c) Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda:** foram excluídos:

*- os fretes relativos a CTRC cujas notas fiscais vinculadas não se encontram no Livro Registro de Saídas do período;*

*- os fretes relativos a CTRC cujas notas fiscais vinculadas não se referem a uma operação de venda de mercadoria de produção do estabelecimento.*

**d) Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado:** foram excluídos os valores referentes a bens do ativo imobilizado que não são utilizados na produção de bens destinados à venda;

**e) Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais:** dos valores informados a esse título:

*- foram excluídos: os valores relativos a aquisições de pessoas jurídicas, em razão de este tipo de aquisição, a teor da legislação pertinente, não gerar direito à crédito presumido; os valores dos fretes relativos a essas aquisições;*

*- pelo mesmo motivo também foram glosados da base de cálculo do crédito presumido as aquisições de mercadorias para revenda — CFOP 1402;*

*- foram ajustadas as alíquotas aplicadas à aquisições de insumos de pessoas físicas: 4,56% (60% de 7,6%) 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 de 2,66% (35% de 7,6%) para os demais produtos;*

**f) Outros Créditos a Descontar:** sobre os valores informados a esse título, informa a autoridade fiscal que a interessada não presta serviços de transporte rodoviário de carga e que os códigos CNAE relativos a esse tipo de serviço, atribuídos a algumas de suas filiais, têm servido apenas para a emissão de conhecimentos de carga cujo tomador do serviço é a própria empresa, tendo sido, então, excluídos os valores informados destes serviços, por não gerarem créditos presumidos - nos termos previstos nos §§ 19 e 20 do art. 3º e inciso II do art 15 da Lei n.º 10.833/2003, na redação da Lei n.º 11.051/2004.

*Além das glosas acima, a Autoridade Fiscal, considerando que a interessada utiliza o método de rateio proporcional, ajustou a proporção entre a receita de exportação vinculada às aquisições de bens e serviços que geram direito ao crédito e a receita bruta total de vendas de bens e serviços, a ser aplicada sobre os valores dos custos, despesas e encargos comuns, incorridos no mês.*

*Ao final, ressalva a Autoridade Fiscal que a soma, por mês de apuração, dos valores indicados à linha 08 da ficha 17B do Dacon (Total da Cofins no mês, antes do desconto de créditos) foi extraída do Dacon da interessada e*

*não se constituiu em objeto de procedimento de fiscalização, o qual ainda poderá ser realizado, respeitado o prazo decadencial.*

*Por meio do **Despacho Decisório**, presente no verso da folha 1137 e 1138, com base no Parecer/Sarac/DRF/ITJ n.º 021/2008, a DRF/Itajaí/SC decidiu por:*

*a) **reconhecer parcialmente** o direito creditório de Cofins não-cumulativa, referente aos meses de apuração do 2º trimestre de 2005, no valor originário de **R\$ 2.575.242,40**;*

*b) homologar **parcialmente a compensação** constante da Dcomp de fl. 01, protocolada em 28/05/2005 (a de RS 3.369.762,31), até a o limite do valor do crédito reconhecido;*

*c) **não homologar as compensações** constante das demais Dcomp presentes nos autos, entres as folhas 01 a 68.*

#### **Da Manifestação de Inconformidade**

*Em sua Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório a interessada contesta o parecer fiscal nos termos que seguem.*

*Inicialmente contesta a glosa dos valores das **aquisições dos bens para revenda e de insumos adquiridos a alíquota zero** alegando que, "a despeito de terem [as aquisições] sido realizadas mediante alíquota zero de Cofins", os tais produtos "foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação."*

*Nesse sentido aduz que "Mesmo quando o contribuinte adquira insumos tributados com alíquota zero, paga, embutido no preço, o tributo (PIS/COFLNS) indiretamente em outros insumos ou produtos, [...], adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo". A corroborar sua tese traz excertos de uma decisão do STJ e de outras do Conselho de Contribuintes. Conclui, então, que as aquisições de produtos tributados pela presente contribuição a alíquota zero, não se tratam "de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, e por isto não incide o óbice previsto no artigo 3º, parágrafo 2º da Lei 10.637/02". E acrescenta que a própria legislação, no caso a Lei n.º 11.033/04, em seu artigo 17, autoriza a manutenção dos créditos em situações como a presente.*

*Quanto aos valores dos **fretes relativos às operações de aquisição de insumos**, alega que não procedem as duas razões motivadoras das glosas postas pela autoridade fiscal pois os CTRC indicados estão vinculados ao transporte de aves, ou seja, de insumos utilizados em seu processo produtivo.*

*Em relação às glosas dos valores referentes a **fretes nas operações de venda**, relativos a CTRCs cujas notas fiscais não se encontrariam escrituradas no Livro Registro de Saídas, alega que não tem condições de contestá-las, pois não teria como identificar "quais são as notas fiscais que não estariam registradas no aludido livro, eis que não há qualquer menção a elas na decisão ora recorrida, apresentando o fisco apenas o valor total glosado a este título". Reclama então que "teve seu direito à ampla defesa cerceado, impondo-se que, na dúvida, lhe sejam totalmente deferidos os créditos indevidamente glosados."*

*Adicionalmente, argumenta que, mesmo que assim não fosse, ainda assim improcedentes seriam as glosas, uma vez que a legislação de regência não impõe a escrituração de notas fiscais em Livros Registro de Saídas como condição à geração de créditos. Aduz que o direito ao crédito está vinculado "ao efetivo valor de frete suportado, desde que se refira a serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada no País" e conclui que "comprovado que o frete realmente foi um custo incorrido pela Recorrente, a glosa fiscal aqui tratada não merece prosperar".*

*Já em relação às **despesas de fretes entre estabelecimentos** da própria empresa, defende que "com base na lei e nas soluções de consulta da Receita Federal, conferem direito a créditos de COFINS", entre outros:*

*(...)*

*c) **transferência de produto acabado entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica;***

*d) **serviços de transporte (adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País) de insumos, de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, sendo esse deslocamento necessário à inserção desse insumo no processo produtivo desenvolvido no estabelecimento de destino.***

*e) **transporte de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, de insumos adquiridos de terceiros, quando o ônus for suportado pelo adquirente.***

*E conclui que comprovado o direito ao crédito referente a despesas de "serviços de transporte relativos a transferências essenciais ao processo produtivo" as glosas dos valores correspondentes não devem ser mantidas, "eis que tratam de créditos a título de frete apropriados nos exatos termos das leis que regulamentam esta questão".*

*Das glosas referentes aos encargos de **depreciação dos bens do ativo imobilizado**, a interessada manifesta-se concordando com a glosa em relação aos "Juros Capitaliz. Operacional" e "Construções Cíveis e Benfeitorias". Todavia, contesta a glosa dos valores referentes aos móveis e utensílios, computadores ou softwares alegando que todos esses bens, indistintamente, fazem parte do seu processo produtivo, gerando portanto o direito ao crédito pretendido, a teor das soluções de consulta da RFB cujas ementas transcreve.*

*Explica, então, a utilização dos bens em questão, como segue:*

*Com efeito, em seus parques industriais se utiliza de mesas de corte e cadeiras para seus funcionários, sendo estes utensílios essenciais ao seus processos produtivos, como bem se observa por meio das fotos anexas, tiradas, exemplificativamente, da fábrica localizada em Seara/Santa Catarina (doc. 03) ".*

*O mesmo ocorre em relação aos computadores e softwares, tendo em vista que a Recorrente os utiliza em todas as suas fábricas, a exemplo daquelas destinadas a produção de rações, onde controlam a mistura e composição das rações, monitorando itens como o peso, quantidade, qualidade, etc. Vide, também neste contexto, as fotos anexas, que bem comprovam a utilização dos computadores na fabricada Recorrente localizada em Seara/Santa Catarina (doc. 04).*

No que concerne ao **crédito presumido** decorrente de sua atividade agroindustrial, a interessada inicialmente insurge-se contra a **glosa dos valores da aquisições junto a pessoas jurídicas**, alegando:

(...)

Desta forma, no entendimento da fiscalização, a Recorrente somente teria direito ao crédito presumido sobre os valores relativos às aquisições de pessoas jurídicas beneficiadas com a suspensão da contribuição a COFINS, conferida pelo artigo 9º da Lei n.º 10.925/04, a partir de 04/04/2006, visto que somente a partir desta data a IN/SRF n.º 636/2006 regulamentou tal suspensão.

Ocorre que, de acordo com tal entendimento, a fiscalização deveria ter efetuado a inclusão de tais aquisições na rubrica "bens utilizados como insumos" e, portanto, ter concedido a Recorrente o direito ao crédito da COFINS sobre tais aquisições mediante a aplicação da alíquota integral de 7,6%.

Isto porque, com base na premissa fixada pela fiscalização que somente a partir de 04/04/2006 foi possível efetuar vendas com a suspensão da contribuição a COFINS, infere-se, **por conclusão lógica, que as aquisições realizadas pela Recorrente até 04/04/2006 sofreram a tributação pela COFINS, o que, pela sistemática da não-cumulatividade, gera o inquestionável direito da Recorrente apropriar-se de créditos de COFINS.**

Quanto a **alíquota de 2,66%** (35% de 7,6%), utilizada pela Autoridade Fiscal nos cálculos do crédito presumido, argumenta, a interessada, ser esta equivocada.

Defende - considerando que o critério eleito pelo legislador para determinar o cálculo do benefício do crédito presumido não é o insumo e sim o produto produzido pela empresa e que seu objetivo social que consiste, entre outros, a industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais que convier, observada a respectiva classificação nos Capítulos 2 e 16 da TIPI, bem como nos códigos 15.01 da NCM (doc. 02) -

calculou corretamente o crédito presumido da Cofins à alíquota de 4,56% (60% de 7,6), tendo em vista que os produtos produzidos pela mesma encontram-se classificados nos códigos constantes do inciso I do §3º, art. 8º do mencionado diploma legal.

A contribuinte defende, ainda, ter direito a crédito em relação aos "custos com a sub-contratação de **serviços de transporte de carga prestados por pessoa física**", por força do disposto nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, considerando ser uma de suas atividades empresariais, conforme consta de seu objeto social (doc. 02), a prestação de serviços de transporte de cargas. Salienta que:

(..) a fiscalização reconhece que a Recorrente é uma empresa prestadora de serviços de transporte de cargas, o que significa que, mesmo prestando operações de transporte em benefício próprio, tem inquestionável direito aos créditos de COFINS ora glosados, na medida em que **NÃO HÁ QUALQUER ÓBICE LEGAL PARA TANTO.**

*Diante de todo o exposto, requer o acolhimento de sua Manifestação de inconformidade para que reste deferido seu pleito.*

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

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

Ano-calendário: 2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

Quando o contribuinte adquire bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não-cumulativas, por disposição legal expressa, não tem direito a crédito sobre tais aquisições, independentemente de suas vendas serem ou não tributadas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Em se tratando de serviços de frete, em interpretação literal da legislação, somente dará direito a crédito o frete contratado relacionado a uma "operação de venda", não gerando crédito, portanto, o frete relacionado ao mero deslocamento de insumos ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

A despesa com frete na aquisição de um bem integra o valor deste, para fins de compor a base de cálculo do crédito, quando o bem seja utilizado como insumo, o serviço seja contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e o custo seja suportado pelo adquirente do insumo.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente os que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA CONFORME NATUREZA DO INSUMO.

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO POR PESSOA FÍSICA.

A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviços de transporte de carga prestados por pessoa física, poderá descontar, da contribuição devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre os valores dos pagamentos efetuados por esses serviços, desde que estes tenham sido por ela utilizados como insumo na prestação de serviço destinados à venda.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2005

**REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.**

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

**REPETIÇÃO DE INDÉBITO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

Nos processos administrativos referentes a repetição de indébito, cabe ao contribuinte, em sede de Manifestação de Inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito repetitório.

**REPETIÇÃO DE INDÉBITO. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON.**

A apuração dos créditos das Contribuições para o PIS e da Cofins, não-cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo Dacon.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que reproduz os mesmos argumentos constantes da manifestação de inconformidade. Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

### **Da Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

### **Do mérito**

A Recorrente pretende ver reformado Acórdão que manteve hígido Despacho Decisório que homologou apenas parcialmente as compensações declaradas em razão das glosas efetuadas pela fiscalização nos créditos apontados pela Recorrente, as quais passo a analisar conforme a sistematização adotada na peça recursal, não sem antes expor o entendimento hoje aplicável por este Conselho à distribuição do ônus da prova em processos de restituição/compensação e ao conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e Cofins.

### **Do ônus da prova**

*Ab initio*, convém assentar que, ao contrário do que se afirma no preâmbulo do Recurso Voluntário, em processos de restituição/compensação, em que se discute o direito

creditório do contribuinte, o ônus de provar a existência deste direito, bem como a certeza e a liquidez do crédito, recai sobre o postulante. Não se trata de imputação fiscal e, por conseguinte, não é dever da autoridade fiscal perscrutar a documentação fiscal da empresa ou realizar perícias e diligências, com o fito de produzir prova suficiente ao reconhecimento do direito, pois sendo o requerimento de iniciativa do próprio contribuinte, incumbe a ele o ônus de provar o que alega. Transcreva-se a reiterada jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que caminha neste sentido:

**“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.** Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. **DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS.** A realização de **diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes**, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.”

(Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

**“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.** Nos pedidos de compensação/ressarcimento, **incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.**” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

**“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.** **Nos processos relativos a ressarcimento tributário, incumbe ao postulante ao crédito o dever de comprovar efetivamente seu direito.**”

(Acórdãos 3401-004.450 a 452, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes, sessão de 22.mar.2018)

**“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.** **Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.** **PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE**

*PROVA. A carência probatória inviabiliza o reconhecimento do direito creditório pleiteado”.*

*(Acórdão 3401-004.923 – paradigma, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, unânime, sessão de 21.mai.2018)*

*“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.”*

*(Acórdão 3401-005.460 – paradigma, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 26.nov.2018)*

### **Do conceito de insumo**

Merece registro o fato de que parcela relevante das glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais no presente processo, as quais ensejaram na negativa de direito ao ressarcimento ou à compensação destes valores, está correlacionada ao não reconhecimento de determinados produtos ou serviços adquiridos como insumos da atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

Analisando-se o Relatório Fiscal, bem como a decisão de piso, nota-se que o conceito de insumo utilizado como premissa para o exame da base de cálculo das contribuições sociais tem supedâneo em entendimento já superado pela própria Receita Federal do Brasil após o que restou decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por este Conselho, assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).*

**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. 543-C 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.* (grifo nosso)

Com o fim de melhor esclarecer as repercussões da decisão, foi exarado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que ampliou o espectro para a apropriação de créditos sobre insumos na atividade dos contribuintes:

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.**

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) já o critério da relevância “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”:*

*b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

*Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.*

Nesta direção tem caminhado a jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*“COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.*

*À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da **relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.** Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.” (Acórdão n. 9303008.216, Rel. Cons. Andrada Marcio Canuto Natal, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*

*“CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.*

*Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.** (Acórdão n. 9303008.213, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*

### **1) Glosa dos créditos oriundos da aquisição de insumos e bens para revenda com alíquota zero**

A autoridade fiscal glosou os créditos oriundos da aquisição de bens e insumos cujas receitas de vendas não foram objeto de tributação pela Cofins, apontando os diversos dispositivos legais que reduzem a zero a alíquota da contribuição social em tais operações. A glosa teve fundamento no § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, com alterações da Lei n.º 10.865/2004, *in verbis*:

**§ 2º Não dará direito a crédito o valor:**

[...]

**II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)** (grifo nosso)

A Recorrente se insurge contra tais glosas, sob a alegação de que “a aquisição dos produtos acima gera sim o direito ao creditamento glosado, na medida em que, a despeito de terem sido realizadas mediante alíquota zero de COFINS, é fato incontestável que foram

previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação”. Afirma ter direito ao creditamento, em observância à sistemática da não-cumulatividade, a medida que as contribuições incidentes ao longo de todo o processo produtivo dos bens, em efeito cascata, estão embutidas em seu valor de aquisição, mesmo que não tenham sido tributados diretamente na última operação.

Neste ponto, esposando o entendimento que vem sendo aplicado por este Colegiado sobre a matéria, a exemplo dos recentes Acórdãos n.º 3401-006.224 e 3401-004.477, entendo ser irreparável a decisão recorrida, quando esclarece haver expressa vedação legal ao aproveitamento de créditos oriundos das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, nos termos do dispositivo legal acima transcrito, obstáculo intransponível às alegações recursais.

Alternativamente, requer a reversão parcial da glosa em relação à parcela dos insumos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física que fariam jus ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 para os “insumos adquiridos pela Recorrente, na qualidade de produtora de mercadorias de origem animal destinados à alimentação humana”.

Entretanto, a análise dos pedidos de ressarcimento e respectivas declarações de compensação, ora submetida a julgamento, levou em consideração as informações trazidas pela própria contribuinte, não lhe sendo lícito requerer nesta instância o reconhecimento de outro crédito relativo a mesma operação sob fundamento diverso, trasmudando o crédito básico até então pleiteado em crédito presumido, apenas com base em alegação genérica de que parcela substancial das aquisições não tributadas objeto de glosa faz jus a crédito de outra natureza, até então não pleiteado e, portanto, não analisado na origem, isto sem trazer à presente instância material probatório contundente neste sentido.

## **2) Bens utilizados como insumos - fretes excluídos**

Neste item, discutem-se as glosas efetuadas em valores de frete relativos a operações de aquisição de insumos. Como relata a fiscalização, há conhecimentos de transporte rodoviário de cargas (CTRC's) listados pela contribuinte que não estão devidamente vinculados a notas fiscais, o que impossibilita verificar se de fato se referem ao transporte de insumos. Foram glosados também os fretes relativos a conhecimentos cujas notas fiscais vinculadas não constam da memória de cálculo do crédito do período.

Ao seu turno, alega a Recorrente que os fretes glosados referem-se ao transporte de aves, insumos do seu processo produtivo, o que lhe conferiria o direito creditório. Ocorre, porém, que a mesma não se desincumbiu do ônus de provar tal alegação, sendo-lhe negado o pedido em primeira instância por carência probatória.

Ao reproduzir tais argumentos na peça recursal ora em análise, verifica-se ter acrescido ao final o seguinte parágrafo: *A fim de corroborar tais alegações requer a Recorrente a juntada das planilhas comprovando o vínculo da nota fiscal de compra de insumos com a nota fiscal de frete, relacionando, ainda, os números dos CFOP's e CTCRCs.* Contudo, não há notícia nos autos da juntada da referida planilha, com o que reputo não restar minimamente provada a alegação de que os fretes glosados decorram do transporte de insumos do seu processo produtivo, devendo ser mantida a decisão recorrida para manter a glosa de tais valores.

### **3) Despesas com fretes nas operações de venda**

#### **3.1) Fretes relativos a CTRC's cujas notas fiscais vinculadas não se encontram no Livro de Registro de Saídas do período**

A Recorrente se insurge contra a glosa efetuada nos valores informados de frete referentes a CTRC's cujas notas fiscais vinculadas não se encontram registradas no Livro de Registro de Saídas do período, sob a alegação de tratar-se de notas fiscais de aquisição de aves, reconhecidamente insumo de seu processo produtivo, esclarecendo que um único conhecimento de transporte é emitido para várias notas fiscais, uma vez que um mesmo transportador recorre os estabelecimentos de diversos produtores de aves, cada qual emitindo sua nota fiscal de saída, as quais ainda não seriam de conhecimento da Recorrente no momento da contratação do frete e emissão do conhecimento.

A decisão de piso deixou de acolher os argumentos da contribuinte por carência probatória, dado que a mesma se resumiu a alegar cerceamento do seu direito de defesa por não haver como identificar as notas fiscais não escrituradas no livro de saídas, quando tal cruzamento se dera a partir das informações prestadas pela própria empresa, em posse dos respectivos documentos fiscais, no curso do procedimento fiscalizatório. Esclarece a decisão que a glosa não se deve ao descumprimento de um suposto dever de escrituração das notas no livro, mas à falta de efetiva comprovação da realização destas operações de venda que representa a ausência desta escrituração, por se tratar de análise de direito creditório, hipótese que exige prova cabal da efetiva ocorrência da operação, o que claramente não se verificou.

Observe-se que, no presente Recurso Voluntário, a empresa veio a alegar serem estas notas fiscais relativas à aquisição de aves, ou seja, insumos de seu processo produtivo, quando se está diante da análise de glosa efetuada em valores de frete declarados na linha 7 do DICON, isto é, relativos a operações de venda e não de aquisição, tendo a presente discussão se originado na ausência de comprovação da efetiva saída dos produtos por falta de escrituração no Livro de Registro de Saídas. Ora, além de contraditória em relação ao que consta da Manifestação de Inconformidade, a presente alegação é igualmente desprovida de qualquer elemento probatório e, repita-se, em processos de restituição e compensação, o ônus de provar a existência, certeza e liquidez do crédito incumbe ao pleiteante, de modo que deve ser mantida a glosa.

#### **3.2) Fretes relativos a CTRC's cujas notas fiscais vinculadas encontram-se no Livro de Registro de Saídas do período, mas não se referem a uma operação de venda**

A fiscalização procedeu à glosa de diversos valores de frete cujos CFOP's das operações não se referiam propriamente a operações de venda, o que não geraria o direito ao crédito previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Há de se observar que a glosa fora efetuada quando a fiscalização procedeu especificamente à análise dos créditos informados na linha 7 do DICON, qual seja, das despesas de armazenagem de mercadoria e frete "em operação de venda". Entretanto, a empresa sustenta que os CFOP's de saída glosados permitem o creditamento, pois se referem, em verdade, a dispêndios com fretes caracterizados como insumo de seu processo produtivo ou a operações que, embora não ostentem a denominação de venda, estão diretamente vinculadas às vendas.

Há de se reconhecer que os dispêndios com frete permitem o creditamento nas hipóteses de se caracterizarem como insumo do processo produtivo (inciso II do artigo 3º da Lei

n.º 10.637/2002 e inciso II do artigo 3.º da Lei n.º 10.833/2002) ou como incidente sobre a operação de venda (inciso IX do artigo 3.º c/c com artigo 15 da Lei n.º 10.833/2003), bem como quando parte do custo de aquisição de insumos ou bens de revenda, de modo que se passa a analisar os CFOP's listados pela Recorrente com o escopo de se verificar se os mesmos se subsumem a tais hipóteses.

Os fretes com a transferência de produtos dos estabelecimentos produtores para os centros de distribuição (CFOP's 5151 e 6151), segundo a Recorrente, gerariam crédito por serem indispensáveis "para que aconteça efetivamente o frete de venda". Não assiste razão à Recorrente, devendo ser mantida a glosa neste ponto, à medida em que o frete relativo ao transporte de produtos acabados para centros de distribuição da empresa não se confunde com o frete da operação de venda propriamente dita, pois é a ela antecedente. Tampouco pode ser admitido como insumo de um processo produtivo que já se encerrou, dado que se diante do transporte do próprio produto final. Trata-se de mero custo logístico, variável em função do local onde a empresa optou por instalar suas unidades e dos mercados onde pretenda distribuir sua produção.

Os fretes com remessa de animal ou insumo para estabelecimento produtor (CFOP 5451), uma vez tratar-se de remessa de animais e de insumos para criação de animais, como pintos, leitões, rações e medicamentos, visto que a Recorrente pratica o sistema de parceria com seus produtores integrados, constitui despesa de frete diretamente relacionada ao processo produtivo, insculpindo-se no conceito de insumo, o que lhe garante o direito ao crédito sob o fundamento do inciso II do artigo 3.º da Lei n.º 10.833/2002, devendo ser revertida a glosa neste ponto.

Os fretes com remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação (CFOP's 5501 e 6501), segundo a Recorrente, refere-se às despesas de transporte incorridas com a formação de lotes de exportação, mediante a saída de produtos produzidos pelo estabelecimento, remetido com fim específico de exportação, a "trading company", empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do próprio remetente. Por estar relacionado à venda de exportação, alega gerar direito a crédito. À hipótese, entendo deva ser aplicado o entendimento majoritário deste Colegiado constante do Acórdão n.º 3401-006.056, sessão de 23/04/2019, voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan, ao qual me filiei e que reproduzo a seguir:

*Externo no presente voto as razões de divergir do relator em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, relacionados à formação de lote de exportação. Já tive a oportunidade de me manifestar sobre o tema quando da prolação do Acórdão n.º 3403-002.681, do qual extraí a ementa proposta ao colegiado*

*"COFINS. FRETE ENTRE ESTABELECEMENTOS. 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." (Acórdão n.º 3403-002.681, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014)*

*O dispositivo legal que rege a matéria nas leis de regência das contribuições (art. 3º das Leis n.º10.637/2003 e n.º 10.833/2003) contempla as operações de venda e as aquisições de insumos. As transferências entre estabelecimentos da empresa de mercadorias acabadas, contudo, não encontram, na legislação de regência, previsão de geração de créditos. Como destacamos no citado acórdão, remetendo a voto do Cons. Marcos Tranchesi Ortiz:*

*“Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode (sic) se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º. De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.” (Acórdão n. 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25.abr.2012)*

*Assim, a transferência a estabelecimento filial para “formação de lote”, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação. Mais enfático, ainda o Acórdão no 3403-003.164, no qual se asseverou o colegiado, também unanimemente, e com minha participação, que:*

**“CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECEMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. 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.” (Acórdão n. 3403-001.556, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)*

*Incumbe registrar que mantenho tal entendimento mesmo após a reversão pontual, por maioria, do resultado de um dos precedentes citados (Acórdão no 3403-002.681) na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entendeu ser a “formação de lotes de exportação” uma operação de venda (vencidos, neste tema, os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire). Isso porque a “formação de lotes de exportação” é etapa que antecede uma possível (mas, ainda não efetivada) exportação, e não envolve nem compra nem venda, mas mero acúmulo de mercadorias para venda futura (a menos que se demonstre documentalmente o oposto, o que não ocorre no presente processo). Não vemos, assim, como possa se amoldar a situação ao disposto no art. IX do art. 3º da lei de regência, que trata de frete na operação de “venda”, visto que “venda” não houve, nesta operação de transferência para “formação de lotes de exportação”.*

*Assim, cabe aqui registrar nosso entendimento, que gozou, no julgamento, de majoritária acolhida no seio do colegiado.*

Nestes termos, sou pela manutenção da glosa dos valores de frete relativos aos CFOP's 5501 e 6501. Por decorrência lógica, devem ser igualmente mantidas as glosas relativas aos fretes com devolução de mercadorias recebidas com fim específico de exportação (CFOP's 5503 e 6503).

Os fretes com transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (CFOP's 5152 e 6152), segundo alega a Recorrente, diz respeito àquelas mercadorias ou insumos adquiridos de terceiros para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço e que, não tendo sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, sejam transferidas para outro estabelecimento da mesma empresa para revenda/industrialização. Neste caso, está-se diante de despesas incorridas com frete na movimentação de matérias-primas entre estabelecimentos do mesmo titular, hipótese em que este colegiado tem reconhecido, de forma unânime, o direito de crédito da Cofins, por representar parte do custo da matéria-prima em estoque. Veja-se o seguinte trecho do voto condutor do julgamento do processo n.º 10120.730834/201363, proferido pelo Conselheiro Tiago Guerra Machado, Acórdão n.º 3401-006.056, sessão de 23/04/2019:

*Todavia, ainda que a legislação da modalidade não-cumulativa das contribuições sociais não tenha previsto a possibilidade de desconto de créditos sobre os serviços de frete decorrentes da movimentação de insumos, tal menção nem fosse necessária.*

*Isso porque, o regime não-cumulativo das contribuições está sensivelmente ligado à dualidade custo-receita; não há a menor dúvida que o frete suportado pelo adquirente na compra de insumos deve ser integrado ao custo de aquisição desses últimos.*

*Vejamos o Pronunciamento Técnico CPC 16, aprovado pelo CFC pela NBC TG 16:*

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

*Além disso, é possível inferir que tenha havido silêncio eloquente pelas normas que regulam as contribuições, ao não vetar expressamente essa possibilidade, vis a vis ser absolutamente claro que, como regra, os gastos na movimentação de insumos até o seu efetivo consumo serem integrantes do saldo do estoque.*

*Dessa forma, as despesas incorridas na movimentação de matéria-prima e outros insumos até sua utilização, por compor o valor do seu estoque, implica no direito ao crédito das contribuições. Nesse sentido, a glosa mencionada no Relatório Fiscal, e que foi confirmada na decisão ora recorrida, deve ser afastada.*

Nestes termos, sou pela reversão da glosa dos valores de frete relativos aos CFOP's 5152 e 6151.

Os fretes com remessa de produtos acabados para depósito fechado ou armazém geral (CFOP's 5905 e 6905), segundo a Recorrente, seriam geradores de crédito simplesmente por serem relacionados às despesas de armazenagem. Tal alegação não merece prosperar, pois a legislação de regência não prevê a possibilidade de creditamento em relação às despesas de frete com a mera remessa de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e depósitos ou armazéns gerais. E, como aqui já se discutiu, tal etapa é uma opção meramente logística, antecedente à venda e com ela não se confunde, tampouco se equipara juridicamente, posto que boa parte dos produtos são armazenados justamente à espera do fechamento de uma eventual venda, a qual pode não se concretizar por diversos fatores, inclusive alheios à vontade do produtor, o que não permite a aplicação direta do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 para se reconhecer esta rubrica como frete na operação de venda. Tampouco se trata de insumo, posto que o processo produtivo, a esta etapa, é findo, não tendo feito prova a interessada, como lhe caberia, de qualquer circunstância que tornasse tal etapa essencial ou singularmente relevante ao mesmo. Deste modo, devem ser mantidas as glosas referentes aos fretes vinculados aos CFOP's 5905 e 6905.

Os fretes com remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado (CFOP 5923 e 6923), são despesa decorrente da saída de mercadorias para um destinatário ou local de armazenagem, à ordem do terceiro adquirente originário e, portanto, estão vinculados a uma operação de venda, gerando direito a creditamento nos termos do do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, pelo que devem ser revertidas as glosas referentes às operações com CFOP 5923 e 6923.

Com relação aos fretes relacionados ao CFOP 7949 (Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificada), alega a Recorrente tratar-se de operação denominada internamente 'Nota Fiscal Global', na qual é emitida uma nota fiscal principal de venda com o valor total da operação (global) no momento da realização de uma exportação para determinado cliente. Posteriormente, conforme as mercadorias saíssem da empresa, em diversos momentos, para formação do lote que compõe a Nota Fiscal global, as remessas seriam emitidas com o CFOP 7949, para que as mercadorias fossem efetivamente transportadas, quando seria desembolsado o frete. Ocorre que tais alegações são desacompanhadas de qualquer elemento probatório capaz de demonstrá-las, não sendo demais repisar que em processos de análise de direito creditório, incumbe ao reclamante provar cabalmente a existência, a certeza e a liquidez de seu direito, de maneira que deve ser mantida a glosa nos fretes relativos ao CFOP 7949 por carência probatória.

Tendo em conta que a Recorrente não se manifestou especificamente quanto às glosas efetuadas nos valores de frete relativos aos CFOP's 5910, 5914, 5949, 6910 e 6949, reputo as mesmas como não impugnadas.

#### **4) Encargos de depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**

A fiscalização efetuou a glosa dos créditos apurados em razão dos encargos de depreciação relativos às rubricas “móveis e utensílios” e “softwares-imobilizado”, com fundamento no inciso VI c/c §1º, III, todos do art 3º da Lei n.º 10.833/2003. Segundo o parecer fiscal, estes bens do ativo imobilizado não satisfazem as condições para o creditamento, posto que não seriam utilizados na produção de bens destinados à venda.

Sucedo que a Recorrente alega empregar tais bens em seus parques industriais, diretamente no processo produtivo, em que são essenciais, tendo feito a juntada de fotos que

refletem o alegado. Móveis e utensílios (mesas e cadeiras), seriam utilizados na linha de produção, onde os funcionários trabalham sentados, exercendo suas funções de manejo das carcaças e cortes de carne avícola e suína sobre as referidas mesas. Computadores e softwares seriam destinados à produção de rações, controlando a mistura e a composição das mesmas, monitorando peso, quantidade, qualidade, etc.

Entretanto, a decisão recorrida assim observa:

*[...] embora se admita que uma indústria do tipo e porte da interessada possa necessitar de mesas de corte e de computadores que “controlam a mistura e composição das rações, monitorando itens como o peso, quantidade, qualidade, etc”, [...] não há qualquer indicação de que estes bens retratados são os registrados nas contas acima mencionadas. Tampouco, há como se ter certeza que as tais contas contenham, única e exclusivamente, bens desta natureza, e não outros bens não aplicados diretamente na linha de produção. Assim, em sendo os títulos das contas tão genéricos, podendo nelas estarem registradas vários tipos de móveis, utensílios, computadores e softwares, **cabia a interessada** em sua Manifestação de Inconformidade, a fim de comprovar sua alegação, primeiramente **individualizar os bens registrados**.*

*Além disso, **cabia-lhe também juntar as notas fiscais de aquisição destes afim de viabilizar a verificação de sua natureza e aplicação, bem como a data de sua aquisição.*** (grifo nosso)

De fato, considerando tratar-se de rubricas genéricas como “móveis e utensílios” e “softwares-imobilizado”, mormente relacionadas às atividades administrativas das empresas, não se pode reputar suficientemente provada a alegação da Recorrente sem que esta individualize os bens depreciados, apresentando a respectiva nota fiscal. Há de se considerar, em se tratando de créditos apurados no terceiro trimestre de 2005, a pertinência de se verificar se a data de aquisição dos bens é posterior a 01 de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, o que resta igualmente obstado pela não apresentação dos documentos fiscais. Embora ciente das razões da decisão de piso, a Recorrente se resumiu a reproduzir argumentos, sem trazer aos autos as provas de que carecia, de modo que devem ser mantidas as glosas de créditos relativos aos encargos de depreciação.

##### **5) Créditos presumidos da agroindústria - Aquisições de pessoas jurídicas**

A autoridade fiscal glosou os valores de crédito presumido da atividade agroindustrial apurados em relação às aquisições de pessoas jurídicas com base no entendimento de que a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS prevista no artigo 9º da Lei 10.925/2004 passou a vigorar somente a partir de 04/04/2006, após a regulamentação do referido dispositivo legal pela IN/SRF nº 636/2006, posteriormente revogada pela IN/SRF nº 660/2006, que passou a regular a matéria.

A Recorrente não se insurge contra tal entendimento, mas alega que, uma vez adotando-o como premissa, a fiscalização “deveria ter efetuado a inclusão de tais aquisições na rubrica ‘bens utilizados como insumos’ e, portanto, ter concedido à Recorrente o direito ao crédito de COFINS mediante aplicação da alíquota integral de 7,6%”.

Neste ponto, a glosa foi mantida pela decisão de piso por entender que não foram apresentados à fiscalização os documentos hábeis e suficientes a comprovar não só a existência dos custos e despesas incluídos na base de cálculo do crédito apurado, bem como sua natureza, conforme informado pela contribuinte e pleiteado por meio de PER/DCOMP, obstando a necessária análise e conferência dos créditos pelo Fisco. Desta feita, concluiu não proceder o entendimento da contribuinte de que "deveria" a autoridade fiscal, de ofício, ter incluído as aquisições que entendeu não integrar a base de cálculo do crédito presumido na base de cálculo do crédito básico, calculado à alíquota de 7,6%, quando ela própria não o fez por ocasião da formulação do pedido de ressarcimento, posto que a teor do caput do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, a utilização de créditos na apuração da contribuição devida representa uma faculdade do contribuinte.

Muito embora os bens para os quais foram glosados os créditos presumidos da atividade agroindustrial sejam, em tese, os mesmos que permitem o creditamento básico com fundamento no inciso II, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, por força do disposto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, entendo ter caminhado bem a decisão decorrida quando apontou a inexistência de provas hábeis a confirmar se os bens satisfazem as condições para a apropriação do crédito básico, mormente se foram adquiridos com incidência ou suspensão da Cofins. Isto porque se a discussão recai sobre a vigência, para o período de apuração, da suspensão da Cofins prevista pelo art. 9º da Lei n.º 10.925/2004, é de se esperar que as empresas fornecedoras tenham vendido os insumos em lide com a dita suspensão, considerando a mesma já estar plenamente vigente. Ter-se-iam, portanto, insumos adquiridos pela Recorrente mediante alíquota zero, hipótese que inviabiliza o creditamento, como restou decidido no item 1 deste voto.

Assim, na ausência de produção probatória suficiente a cargo da Recorrente acerca do crédito pleiteado sob novo fundamento, deve ser mantida a glosa.

**6) Créditos presumidos da agroindústria - Aquisições de pessoas físicas - utilização da alíquota de 4,6%**

A Recorrente se insurge contra o percentual aplicado pela auditoria na apuração dos créditos presumidos da agroindústria de que trata a Lei n.º 10.925/2004. Afirma ser equivocada a interpretação do disposto no §3º do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, de que o percentual é determinado em função do insumo adquirido, pois sobreveio a Lei n.º 18.865, de 2013, cujo art. 33 acrescentou o §10 naquele art. 8º para aclarar a correta interpretação do §3º, de que o percentual decorre do produto produzido, a qual vem sendo adotada pelo CARF.

O tema é hoje objeto da Súmula CARF 157, de aplicação compulsória, cujo teor reproduzo abaixo:

*O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.*

Deste modo, o crédito presumido da Recorrente deverá ser recalculado, aplicando-se-lhes as alíquotas em função dos bens por ela produzidos e não em função da natureza dos insumos adquiridos.

### **7) Serviço de transporte de carga prestado por pessoa física**

Foram glosados os créditos presumidos relativos à contratação de transporte de carga prestado por pessoa física, apurados pela Recorrente na qualidade de empresa de serviço de transporte rodoviário de carga. Segundo os §§ 19 e 20 do art. 3º e inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833/2003, na redação dada pela Lei n.º 11.051/2004, estes créditos são calculados mediante a aplicação da alíquota de 1,2375 % sobre o valor dos pagamentos de serviços de transporte de carga prestados por: (i) pessoa física, transportador autônomo, a partir de 1º de janeiro de 2005; e (ii) pessoa jurídica transportadora optante do Simples, a partir de 1º de abril de 2005.

A empresa justifica a apropriação dos créditos, no fato de possuir como uma das atividades descritas em seu objeto social a prestação de serviços de transporte de carga. Ocorre que, como ressaltou a decisão recorrida, a Recorrente não exerce efetivamente tal atividade empresarial, auferindo por meio dela receitas tributáveis pela Cofins, da qual poderia descontar os créditos previstos no § 19 do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003. Os serviços de transporte contratados de pessoa física tem como tomador a própria Recorrente, a qual, segundo relato da fiscalização, se vale do CNAE de transportador atribuído a algumas de suas filiais apenas para emitir conhecimentos em nome próprio. Assim, não se revela suficiente para implementar a condição de transportador apto a descontar os créditos presumidos em questão o mero fato de constar do objeto social de uma sociedade esta atividade, sobretudo nas circunstâncias do caso concreto, devendo ser mantida a glosa nos termos da decisão recorrida neste ponto.

### **Da conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli