



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.901360/2018-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.986 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente LACTICINIOS TIROL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO APÓS A DECISÃO DO STJ.

Insumo, para fins de apropriação de crédito de PIS e Cofins, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Ainda assim, para serem considerados insumos geradores de créditos destas contribuições, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, devem observar os critérios de essencialidade ou relevância em cotejo com a atividade desenvolvida pela empresa.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA É DO SUJEITO PASSIVO.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE RESFRIAMENTO DE LEITE IN NATURA. DIREITO DE CREDITAMENTO. BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS SEM TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, suspensão, isenção e não incidência das contribuições, independentemente da destinação dada pelo contribuinte a estes bens ou serviços.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO

O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos, sendo esta a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não

como serviços utilizados como insumos. Se o insumo não dá direito ao crédito, o frete seguirá a mesma sorte.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE REMESSA E RETORNO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Não é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, estando aí contempladas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou de terceiros, a remessar e retorno de produtos acabados não destinados à venda, em razão da ausência de fundamentação legal.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CREDITAMENTO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, desde que devidamente demonstrados e comprovados.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO. RECEITAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO.

Quando o método escolhido é o rateio proporcional de créditos, somente são rateados os custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente às receitas tributadas e não tributadas, de modo que as despesas vinculadas apenas à receitas não tributadas devem ser a elas atribuídas em sua totalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

PERÍCIA. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR A RESPEITO DA NECESSIDADE.

A análise do pedido de diligência ou perícia é de livre convicção do julgador, podendo ser indeferida quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação de sua convicção, ou ainda se for destinada à produção de provas que deveriam ter sido produzidas pelo interessado.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. SELIC.

É legítima a incidência de correção pela taxa Selic, a partir do 361º dia, contado do protocolo do pedido de ressarcimento em virtude da mora da Administração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em **rejeitar o pedido de perícia, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito à correção monetária** de eventuais créditos das contribuições não

cumulativas reconhecidos pela DRJ após escoado o prazo de 360 dias contados a partir da data da formulação do pedido de ressarcimento e, por **voto de qualidade, manter as glosas** referentes aos fretes remessa e retorno industrialização por encomenda e frete sobre transferência de insumos para a indústria; vencidos os Conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Mateus Soares de Oliveira e George da Silva Santos que davam provimento a este pleito.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio – Presidente Substituta e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Celso José Ferreira de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Júnior, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Catarina Marques Morais de Lima (substituta integral) e Ana Paula Giglio (Presidente Substituta).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 109-010.306, exarado pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, em sessão de 25/11/2021, que julgou **procedente em parte** a Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao Pedido de Ressarcimento de **Cofins não cumulativo vinculado a receitas do mercado interno**, relativo ao **1º trimestre/2016** (PER nº 13577.05220.130516.1.1.19-5032).

A Manifestação de Inconformidade (fls 396/447) foi proposta contra o Despacho Decisório nº 270/2018 (fl. 19/45), o qual **reconheceu parcialmente o valor de direito creditório pleiteado. Do total requerido de R\$ 14.796.865,74, reconheceu-se a parcela de R\$12.180.113,90.**

De acordo com o relatório fiscal (Despacho Decisório), a autoridade fiscal constatou inconsistências na apuração do crédito, as quais consequentemente foram **glosadas**, quais sejam:

- **aquisições de bens para revenda não tributados** (suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência)

- **aquisições de bens e serviços que não se enquadravam no conceito de insumo:**

1. Material de **embalagens e etiquetas** por serem utilizadas no transporte de mercadorias;

2. Material de **uso e consumo**, que não se enquadram na categoria de insumos (materiais gerais, materiais para conserto, manutenção e reforma, peças e acessórios para manutenção, materiais de limpeza, tratamento de efluentes, materiais de laboratório; itens com descrições genéricas e imprecisas, materiais para uso e consumo, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária) ;

3. **Combustíveis e derivados**, em virtude de serem bens sujeitos à tributação monofásica e por não se enquadrarem no conceito de insumos;

4. Aquisição de **insumos sem o pagamento das contribuições**;

5. Aquisição de serviços que **não se agregam ao produto**, em sua maioria serviços gerais (lenha para caldeira, manutenção de máquinas de envase do leite, manutenção de máquinas, equipamentos e instalações industriais);

6. Aquisição de **serviços de resfriamento de leite *in natura*** sem o pagamento das contribuições;

7. Despesas com **fretes na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e com fretes para transporte de embalagens, de bens não enquadrados como insumos** e de bens de uso e consumo;

8. Despesas com **fretes na aquisição de leite *in natura***, pois a aquisição desse produto gera a apropriação de crédito presumido, de modo que o seu respectivo frete não gera direito ao crédito básico, tendo em vista que o crédito sobre fretes nas operações de compras é vinculado ao insumo adquirido;

9. Despesas com **fretes entre estabelecimentos** da empresa e fretes de **transferências de leite** (coleta/produção e produção/venda), que não gerariam direito ao crédito PIS/COFINS não cumulativo por falta de previsão legal, destacando-se, entre outros, os seguintes tipos de fretes:

9.1 Serviços - Frete (Transferência Matéria Prima para a Indústria);

9.2 Serviços - Frete (Custo Remessa e Retorno Produtos para Análise);

9.3 Serviços - Frete (Transferência Matéria Prima para a Indústria);

9.4 Serviços - Frete (Transferência Insumos de Produção);

9.5 Serviços - Frete (Transferência Produto Acabado);

10. Despesas com **outros Fretes diversos** como:

10.1 Custo com Remessa e Retorno Bens para Conserto;

10.2 Custo com Remessa e Retorno Industrialização por Encomenda;

10.3 Custo com Remessa e Retorno Produtos para Análise; e

10.4 Devoluções de Compra.

- **Encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado** relacionados no Anexo IV, pelos seguintes motivos:

- creditamento de encargos de depreciação sobre bens adquiridos anteriormente a 01/05/2004;
- creditamento sobre diversos itens que são bens incorporados ao ativo imobilizado, mas não estão ligados diretamente à produção;
- não preenchimento de informações essenciais, como CNPJ, número da nota fiscal e denominação social do fornecedor.

Relativamente ao **rateio proporcional**, a fiscalização narra que utilizou os percentuais fornecidos pela contribuinte.

Inconformada, a contribuinte **apresentou Manifestação de Inconformidade** (fls 396/447) **contra o Despacho Decisório** emitido, na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- **aquisições de bens para revenda sem pagamento de contribuições** - Argumenta que, em face dos critérios de parametrização de seus sistemas informatizados de apuração das contribuições, nos casos em que é apropriado crédito na entrada de mercadorias para revenda, essa mesma mercadoria também sai (venda) com tributação das contribuições. Admite que nos casos elencados pelo agente fiscalizador ocorreu um equívoco na tributação das mercadorias. Requer que o mesmo tratamento dado pela fiscalização nas operações de entrada também seja dado às operações de saídas, ou seja, se as mercadorias não geram crédito por não estarem sujeitas ao pagamento das contribuições, a sua respectiva venda também não deve ser tributada.

- **aquisições de bens e serviços que não se enquadravam no conceito de insumo:**

1. **Material de embalagens e etiquetas por serem utilizadas no transporte de mercadorias** - autoridade fiscal não teria conhecimento da atividade da empresa e nem fundamento legal para afirmar que as embalagens não teriam o objetivo de motivar a compra dos produtos nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos empregados. Tais embalagens não se destinariam meramente ao transporte dos produtos elaborados, tendo em vista que possuem rótulos e indicações que visam a motivação da compra pelos seus clientes e que possuem, ao contrário do que afirmou o Auditor Fiscal, a função de valorizar o produto entregue ao cliente;

2. **Material de uso e consumo**, que não se enquadram na categoria de insumos - **peças e materiais para conserto e manutenção de máquinas, equipamentos e instalações industriais; materiais para laboratório e análise do leite e materiais para limpeza industrial** - Argumenta que todas as peças e materiais glosadas foram contabilizadas como custos de produção, pois não representam acréscimo de vida útil maior do que um ano ou não atingem o valor mínimo para serem contabilizadas no ativo imobilizado;

3. **Combustíveis e derivados** – discorda da tese da fiscalização de que os combustíveis, por serem monofásicos, não lhe confeririam direito a crédito, pois estes produtos estariam sujeitos ao pagamento das contribuições, que ocorreria de forma concentrada no estabelecimento industrial;

4. Aquisição de **insumos sem o pagamento das contribuições** – apresentou defesa genérica apenas reforçando que estariam enquadrados no novo conceito de insumo;

5. Aquisição de **serviços que não se agregam ao produto**, na sua maioria **serviços gerais; serviços de manutenção de máquinas, equipamentos e instalações** – a fiscalização teria utilizado conceito antigo e restritivo de insumos. As máquinas e equipamentos necessitariam periodicamente de manutenção para garantir a qualidade dos produtos fabricados e que, caso as manutenções não sejam realizadas, o processo produtivo fica inviabilizado. As despesas com serviços de manutenção das máquinas e equipamentos seriam essenciais ao processo produtivo e se enquadrariam no conceito de insumos;

6. **Aquisição de serviços de resfriamento de leite in natura** sem o pagamento das contribuições – argumenta que são serviços de industrialização por encomenda que compõem o custo de produção e estariam diretamente relacionados ao processo produtivo;

7. Gastos com **fretes na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições** e com **fretes para transporte de embalagens**, de bens não enquadrados como insumos e de bens de uso e consumo – a parte não se manifestou especificamente sobre estes temas;

8. Dispêndios com **fretes na aquisição de leite in natura**, pois a aquisição desse produto gera a apropriação de crédito presumido, de modo que o seu respectivo frete não gera direito ao crédito básico, tendo em vista que o crédito sobre fretes nas operações de compras é vinculado ao insumo adquirido - defende que o serviço de transporte é tributado normalmente e que o frete e o produto transportado são operações distintas sob o ponto de vista tributário: uma operação é relativa à prestação de serviço sujeito à tributação normal e a outra é uma operação comercial onde a mercadoria está sujeita a alíquota zero, não incidência, etc, de modo que o fornecedor do serviço de frete irá pagar o PIS e COFINS e que, assim, não há vedação ao crédito;

9. **Fretes entre estabelecimentos da empresa e fretes de transferências de leite** (frete remessas e retornos, transferência de insumos de produção entre estabelecimentos, transferência de leite in natura, compra de insumos de produção, custos com remessas e retornos de industrialização por encomenda, legal, Transferência Matéria Prima para a Indústria; Frete com Remessa e Retorno Produtos para Análise; Frete de Transferência Matéria Prima para a Indústria; Frete com Transferência Insumos de Produção; Frete com Transferência Produto Acabado), que não gerariam direito ao crédito PIS/COFINS não cumulativo por falta de previsão - estes fretes seriam essenciais e necessários para viabilizar a sua operação de industrialização e que eles compõem o custo dos produtos

vendidos. Destaca que há farta jurisprudência do CARF no sentido de deferir os créditos sobre tais gastos;

10. Outras despesas de Fretes diversos como:

- 10.1 Custo com Remessa e Retorno Bens para Conserto;
- 10.2 Custo com Remessa e Retorno Industrialização por Encomenda;
- 10.3 Custo com Remessa e Retorno Produtos para Análise; e
- 10.4 Devoluções de Compra.

- **Encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado** -

Defende que a Autoridade Fiscal teria glosado créditos sobre máquinas e equipamentos sob a justificativa de que não seriam utilizados na fabricação de bens destinados à venda, mas que tal entendimento não seria adequado. Isto porque os bens indicados no relatório de glosas seriam máquinas e equipamentos ligados diretamente ao processo produtivo do leite e derivados. Informa que anexou à manifestação de inconformidade o “Anexo V — Laudo Técnico. Relação Bens Patrimoniais”, descrevendo a utilização dos bens no seu processo produtivo.

Requeru a **realização de perícia** ou diligência e a **correção monetária dos créditos** a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimentos até a data de sua efetiva utilização, além do acolhimento integral da defesa e conseqüente homologadas as compensações vinculadas ao pedido de ressarcimento.

Em 25/11/2021, a 3ª turma da DRJ/09 proferiu o acórdão nº 109-010.306 no qual, por **unanimidade** de votos **deferiu parcialmente a Manifestação de Inconformidade** apresentada pelo interessado e **reconhecendo crédito adicional de R\$ 1.341.546,97**. Na ocasião **foram revertidas as seguintes glosas:**

- **Material de embalagens** e etiquetas;
- **Materiais de usos e consumo;**
- **Combustíveis e derivados** (Parcialmente. Revertidas as glosas sobre: óleo xisto, BPF e etanol para caldeira; óleo diesel para geradores e gás GLP para empilhadeiras);
- **Peças e Materiais para Conserto e Manutenção** de máquinas, equipamentos e instalações industriais;
- **Materiais para laboratório e análise de leite;**
- **Materiais para limpeza industrial;**
- **Serviços de Manutenção** (máquinas e envase de leite);
- **Serviços de Manutenção de Máquinas, Equipamentos e Instalações Industriais;**
- **Serviços de Cortes de Lenha para Caldeira;**
- **Serviços utilizados como insumo de produção** (Parcialmente. Fretes, serviços de manutenção de máquinas, equipamentos e instalações industriais);

- **Frete sobre aquisição de matéria prima** (*leite in natura*);
- **Fretes sobre Transferência de Leite in natura** (Parcialmente. Permite apenas a dedução e não o ressarcimento);
- **Fretes de remessas e retornos**, frete de transferência de **insumos** de produção entre estabelecimentos, frete transferência de leite *in natura* para produção, frete de compra de insumos de produção; fretes de **produtos em elaboração**; frete sobre **compra** de insumos de produção.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 554/579, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Manifestação de Inconformidade, **atendo-se, entretanto, apenas aos seguintes itens:**

- Aquisição de Bens para Revenda sem Tributação;
- Materiais de Embalagem (sem lide);
- Frete sobre aquisição de insumos (*leite in natura*);
- Fretes nas aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições;
- Frete entre estabelecimentos e demais fretes;
- Frete de Transporte de Funcionários e lavagem de EPI (sem lide);
- Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado;
- Rateio Proporcional dos Créditos Vinculados às Receitas de Vendas;
- Glosas sem Constituição de Prova (ônus da prova);
- Pedido de Perícia e Diligência
- Direito a Correção Monetária.

Voto

Conselheira Ana Paula Giglio, Relatora.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

A Recorrente apresentou Pedido de Ressarcimento de **créditos de Cofins**, vinculado às **receitas de mercado interno não tributável**, referente ao **1º trimestre de 2016**, no valor total de **R\$ 3.223.395,52**.

O crédito pleiteado foi **homologado parcialmente** tendo sido **deferido o valor de R\$ 2.654.850,71** em razão de irregularidades fiscais. Após o julgamento da Manifestação de Inconformidade, foi deferido crédito adicional de **R\$ 291.256,91** tendo sido **mantidas e contestadas unicamente as seguintes glosas** (além das questões relativas ao conceito de insumo, ônus da prova, rateio, pedido de perícia e correção monetária):

- **Despesas com combustíveis e derivados** (Glosas apenas parcialmente revertidas, mas não houve menção a estas despesas no recurso apresentado);

- **Serviços de resfriamento de leite *in natura***;

- **Despesas com Fretes** (apenas parte das glosas foi revertida, permanecendo glosa das demais, ligada a produtos acabados não destinados à venda que estão abaixo elencadas):

- Frete sobre Compra de Mercadorias para Revenda;
- Frete sobre Remessa e Retorno Bens para Conserto;
- Frete sobre Remessa e Retorno Industrialização por Encomenda;
- Frete sobre Remessa e Retorno Produtos para Análise;
- Frete sobre Devoluções de Compra;
- Frete sobre Transferência de Insumos para Indústria;
- Frete sobre Transferência Produto Acabado;

- **Encargos de Depreciação** dos Bens do Ativo Imobilizado.

Do Novo Conceito de Insumo

Conforme mencionado, verifica-se que o **cerne da presente lide** envolve a matéria do **aproveitamento de créditos de PIS** e Cofins apurados no regime não cumulativo e a consequente **análise sobre o conceito jurídico de insumo dentro de nova sistemática** para os itens glosados pela fiscalização. Tais itens serão analisados individualmente no presente voto, em tópicos a seguir.

Cabe inicialmente tecer algumas considerações sobre a forma de interpretação do conceito de insumo a ser adotada neste voto.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (Cofins). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n.º 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a Cofins.

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS/Cofins.

Por meio da Instrução Normativa nº 247, de 2002 (com redação dada pelas Instruções Normativas nºs 358/2003- art. 66 e nº 404/2004- art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento de PIS/Cofins. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos foi excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As Instruções Normativas RFB nºs 247, de 2002 e 404, de 2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo fosse diretamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI trouxe critério demasiadamente restritivo, contrariando a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins.

Entendeu-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (do IRPJ), pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos. O Superior Tribunal de Justiça acabou por definir tal critério ao julgar, pela sistemática dos recursos repetitivos, o recurso especial nº 1.221.170-PR, no sentido de reconhecer a **aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo** para os créditos de PIS/Cofins não cumulativos. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe a seguinte ementa:

“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.”

(Destacou-se)

O acórdão do REsp, ao ser proferido pela sistemática dos **recursos repetitivos** (tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional), determina que os **Conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão**, em razão de disposição contida no Regimento Interno do Conselho.

Para melhor subsidiar e elucidar o adequado direcionamento das instruções contidas no acórdão do STJ traz-se a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, a qual melhor esclarece a forma de interpretação do conteúdo da decisão do Tribunal:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os **bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção**, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item como uma aferição de uma “*conditio sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte**, sob um viés objetivo.”

(Destacou-se)

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços **que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes**. Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota da PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da

realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido). Assim, **para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características. Salienta-se que a decisão de primeira instância já levou em consideração este conceito de insumo.**

Do Ônus da Prova

A parte insurge-se contra o fato de que a Autoridade Fiscalizadora **teria glosado créditos presumidos, segundo seu entendimento, sem qualquer comprovação de irregularidade e sem fundamentar suas razões.** Afirma que o ônus da prova seria da fiscalização, vez que teria sido ela quem efetuou a redução destes créditos pleiteados. Em seu entendimento, a autoridade apenas presumiu que a empresa não teria direito a crédito, mas que para **tal deveria se incumbir de comprovar a existência de irregularidades.** Discorre sobre o artigo 373 do Código de Processo Civil, afirmando que caberia à RFB demonstrar que a empresa não teria direito ao crédito ou que os documentos fiscais que o embasam trazem alguma inconsistência ou irregularidade.

Não cabe razão à Recorrente neste ponto.

Nos casos de pedidos de ressarcimento e/ou compensação é obrigação daquele que pleiteia o crédito a demonstração inequívoca de seus direitos. Cabe ao recorrente demonstrar de forma inequívoca o direito pleiteado. Este Conselho adota posição é pacífica no sentido de que o ônus da prova, em pedidos de restituição, ressarcimento e compensação pertence ao contribuinte, maior interessado no pleito, conforme se verifica através das ementas de acórdãos abaixo transcritas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: **2000**

COFINS. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a

suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado para sua apreciação.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. A prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser provido.

Processo n.º 10183.908046/2011-92. Acórdão n.º 3201-005.809. Relator: Conselheiro: Laercio Cruz Uliana Junior.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 30/04/2003

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

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.

Processo n.º 13819.908819/2012-96 Acórdão n.º 3002-002.105. Relator: Conselheira: Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

Decorre deste entendimento que **caberia ao Recorrente apresentar provas e contra provas, a fim de deixar demonstrado de forma clara e transparente o direito pleiteado.** Mas, ainda que assim não o fosse, a Autoridade Fiscalizadora **demonstrou claramente que o crédito foi deferido apenas parcialmente, pois parte dele foi utilizado para cobrir os créditos não reconhecidos** analisados em processo administrativo fiscal apartado (créditos vinculados às receitas de vendas tributadas no mercado interno e créditos presumidos de outros períodos de apuração) e que foram utilizados nas deduções da contribuição a pagar no trimestre em exame neste processo.

Pelo exposto, voto por **negar provimento** ao pleito da Recorrente no que diz respeito ao ônus da prova.

Do Serviço de Resfriamento de Insumo – Leite *in Natura*

Em relação aos Serviços de Resfriamento de Leite *in natura*, a recorrente argumenta que seriam serviços de industrialização por encomenda, que comporiam o custo de produção estando diretamente relacionados ao processo produtivo. A fundamentação desta da glosa, entretanto, foi o fato de o **serviço ter sido realizado sem o pagamento do PIS/Pasep e Cofins.**

Na ocasião, a fiscalização relaciona, por amostragem, algumas notas fiscais eletrônicas sobre as quais teria havido a apuração do crédito em comento, demonstrando que **não houve o pagamento das contribuições** nas despesas com estes serviços e, portanto, o crédito tomado foi considerado indevido.

A decisão de piso menciona que embora tenha razão a contribuinte quanto ao fato de que tais serviços estejam intrinsecamente vinculados ao processo produtivo da interessada, **não haveria direito ao crédito**, pois a legislação do PIS/Pasep e Cofins **impede o cálculo dos créditos.** Salaria que a requerente não produziu provas no sentido contrário do que foi afirmado pela fiscalização, mantendo as glosas dos créditos apurados sobre a aquisição de serviços de resfriamento de leite.

Neste quesito, vale mencionar que **é cabível a glosa sobre os créditos** em relação a despesas com serviços de resfriamento de leite *in natura*. Isto em razão do que está expresso na legislação que **“não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”**.

Assim dispõe a mencionada legislação:

“§ 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.”

(Destacou-se)

A fiscalização verificou que o serviço de resfriamento do leite *in natura* cujos créditos foram glosados **não efetuou o recolhimento das contribuições** (afirmativa esta não contestada pela interessada). Desta forma, **não há óbices a serem opostos à decisão de primeira instância, devendo permanecer glosadas as despesas com serviços de resfriamento do leite *in natura*.**

Das Despesas com Fretes

A fiscalização glosou créditos apurados sobre gastos com a aquisição de diversos tipos de serviços que, no seu entender, não se enquadrariam no conceito de insumos por serem gastos gerais. Destes, permaneceram mantidos após a decisão de primeira instância algumas modalidades de despesas com fretes. Permaneceram mantidas as seguintes glosas:

- Frete sobre Compra Mercadorias para Revenda;
- Frete sobre Remessa e Retorno Bens para Conserto;
- Frete sobre Remessa e Retorno Industrialização por Encomenda;
- Frete sobre Remessa e Retorno Produtos para Análise;
- Frete sobre Devoluções de Compra;
- Frete sobre Transferência de Insumos para Indústria;
- Frete sobre Transferência Produto Acabado;
- Frete na Aquisição da Matéria Prima (leite *in natura*).

Frete sobre Compra Mercadorias para Revenda e Frete na Aquisição da Matéria Prima (leite *in natura*)

A autoridade julgadora manteve a glosa destes fretes em razão de o **crédito sobre o valor do frete na aquisição ser permitido apenas quando o bem adquirido for passível de**

creditamento e na mesma proporção em que esse ocorrer, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado. No caso em tela, **as mercadorias para revenda e a matéria prima em questão não eram tributadas** (alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência das contribuições) e por este motivo estas glosas foram efetuadas e mantidas.

A questão diz respeito ao creditamento de PIS e da Cofins dos fretes referentes a insumos adquiridos que não sofreram a incidência das mencionadas exações.

A contribuinte adquire insumos e mercadorias para revenda com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém, não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não-cumulatividade. A partir destes fatos, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcreve-se somente os artigos da Lei 10.833, de 2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637, de 2002 do PIS.

Lei 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)

§ 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.”

(Destacou-se)

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

Sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 (PIS) e nº 10.833, de 2003 (Cofins) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. **Assim se dá com os valores referentes aos fretes.**

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal. O

frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos sendo essa a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não como serviços utilizados como insumos e tal orientação inclusive consta do Ajuda do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon).

Diante do exposto entende-se que os valores de fretes utilizados para transporte de insumos sujeitos à alíquota zero não geram direito a crédito das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, por força de determinação legal acima transcrita. Devem, portanto, **permanecer mantidas as glosas efetuadas a estes títulos.**

Frete sobre Remessa e Retorno Bens para Conserto; Frete sobre Remessa e Retorno Industrialização por Encomenda; Frete sobre Remessa e Retorno Produtos para Análise; Frete sobre Devoluções de Compra; Frete sobre Transferência de Insumos para Indústria; Frete sobre Transferência Produto Acabado.

Este grupo de despesas com frete pode ser tratado em conjuntos tendo em vista que se trata de despesas de frete de produtos acabados, mas não destinados à venda.

Sobre o tema “créditos sobre fretes sobre transferências”, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, no tópico “5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO”, assim dispôs:

“56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.”

Como se percebe, gastos com fretes para transferência de produtos acabados, por serem serviços realizados após a finalização do processo produtivo dos sujeitos passivos, não são insumos e não geram o respectivo crédito.

A recorrente pleiteia a possibilidade de crédito de despesas com frete de produtos acabados em casos de conserto, industrialização por encomenda, produtos enviados para análise, devoluções, envio de insumos para terceiros (indústria) e transferências de produtos acabados.

No que tange aos dispêndios com fretes, diga-se que a legislação previu a possibilidade de apuração de créditos tão somente quando relativos a operações de venda, conforme inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, extensível ao PIS nos termos do art. 15 da mesma lei:

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:

I. bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

[...]

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; [...]

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

Não há previsão legal para apuração de créditos sobre fretes entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica para transporte de produtos acabados. Esse entendimento inclusive já há muito foi formalizado pela Administração Tributária por meio da Solução de Divergência Cosit nº 26, de 2008:

Solução de Divergência nº 26, de 2008

“O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica **não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins** com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador **não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins** apurada de forma não-cumulativa.”

Cite-se ainda excerto dessa mesma Solução de Divergência nº 26, de 2008:

“Com efeito, o que pretendeu o legislador foi afastar a incidência indevida da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do “frete na operação de venda”. Genericamente, só se vende produto que esteja em condição de ser vendido, ou seja, acabado. E aperfeiçoa-se a venda com a transferência da propriedade do produto de uma pessoa jurídica para outra, pela tradição. Como assinalou a SRRF10, não se confunde com “frete na operação de venda” o mero deslocamento de mercadorias de uma unidade para outra, da mesma pessoa jurídica.”

No recurso interposto, a contribuinte se insurge contra o conceito de insumos adotado pela RFB, bem como em face do entendimento do que seriam os fretes em operação de venda. Não obstante, o novo contexto jurídico em nada altera a situação da glosa de créditos em tela.

Já há muito a Administração Tributária na Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2011, fixou o entendimento de que os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, porquanto relativos a momento posterior ao processo produtivo em si, não podem ser considerados como insumos do processo produtivo. Esse entendimento foi recentemente reiterado no novo contexto jurídico do conceito de insumos pelo citado Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018. Citem-se as ementas/excertos:

Solução de Divergência nº 2, de 2011

“Contribuição para o PIS/Pasep - Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes. Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos

comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.”

Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018

“GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.”

Efetivamente, é de se considerar ocorrida a operação de venda apenas quando da saída do estabelecimento vendedor ao consumidor final, momento em que efetivamente ocorre a transferência de propriedade da contribuinte para o terceiro comprador.

As despesas de frete ora em análise são eminentemente operacionais, não sendo indispensáveis ou mesmo relevantes ao processo produtivo da empresa. Ou seja, os fretes relativos a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de produto acabado ou entre estes e terceiros quando não há venda do produto representam despesas operacionais da empresa, não podendo ser classificados como insumos. Igualmente, transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos ou para estabelecimentos varejistas **não constitui etapa de seu processo produtivo**, razão pela qual o respectivo frete também não enseja crédito de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos

O entendimento da DRJ está de acordo com a orientação firmada no REsp n.º 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a dedução na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial, ou seja, insumo é o que se incorpora ao produto final.

Não é possível atribuir ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados a natureza jurídica do crédito de insumo, pois, nesse caso, não existe mais processo de produção e sim processo de logística, através do qual a empresa definirá o melhor meio de escoar sua produção. Portanto, ficam prejudicados os argumentos para sustentar o crédito sobre fretes de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Além do mais, como exaustivamente tratado acima, as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. Não se reconhece o direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferências internas das mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, pois tais operações não estão intrinsecamente ligadas às operações de venda. Nessa linha, mostra-se acertada a conclusão de que a recorrente não tem direito de ter reconhecido o aproveitamento com relação aos valores de fretes decorrentes do transporte interno de

mercadorias entre os seus estabelecimentos e/ou centros de distribuição e logística (frete de transferência/intercompany) de mercadorias destinadas à venda.

Após pesquisa jurisprudencial, verificou-se que o Superior Tribunal de Justiça tem **jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados**. Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS Nºs 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Precedentes.

3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013) . 4. Agravo regimental desprovido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.386.141 - AL (2013/0170725-4), Rel. Ministro Olindo Menezes, DJe de 14/12/2015)”

(Destacou-se)

Em conclusão, os dispêndios com fretes incidentes sobre as transferências de produtos acabados não destinados a venda não geram o direito ao crédito de PIS/Pasep e de Cofins.

Verificou-se, ainda, que o entendimento deste Conselho está em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Acórdão nº 9303-010.249 – CSRF / 3ª Turma, Rel. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, voto de qualidade, sessão de 11/03/2020.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou

centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Acórdão nº 3302-006.350 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Rel. Walker Araújo, maioria, sessão de 12/12/2018.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para ‘formação de lote’ de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao crédito em relação à contribuição.

Acórdão nº 3401-006.056 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Tiago Guerra Machado, maioria, sessão de 23/04/2019

Mantém-se aqui, portanto, o entendimento externado nos julgados acima, em razão da **inexistência de fundamento legal** para a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na não-cumulatividade, em relação a **fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa ou entre a empresa e terceiros quando não destinados a venda**, devendo ser **mantidas as glosas correspondentes**.

Das Despesas com Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

A Autoridade Fiscal glosou créditos sobre edificações (móveis e utensílios, máquinas e equipamentos, equipamentos de informática) sob o fundamento de que estes não seriam utilizados no processo produtivo da empresa.

A interessada, por sua vez, alega que tais bens estariam diretamente ligados à produção do leite e seus derivados tendo, portanto, direito aos créditos relacionados à depreciação..

As glosas de créditos calculados sobre depreciação de bens do ativo imobilizado tiveram três motivações:

- itens que **não são utilizados diretamente na produção** de laticínios, que estão indicados no Anexo V;
- bens que têm o **creditamento vedado** pelo art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, por terem sido adquiridos anteriormente a 01/05/2004; e
- bens constantes na planilha apresentada pela empresa intitulada “Item 04 – Ativo Imobilizado”, com **ausência de informações ou descrições**.

A decisão de primeira instância manteve as glosas neste tópico argumentando que **a questão seria probatória**. A empresa não teria produzido provas adicionais, apenas tecendo considerações sobre a existência de direito, a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada pela fiscalização, listando algumas máquinas e equipamentos cujos créditos foram indeferidos. Em suas palavras:

“Em análise à citada planilha, constata-se que foram calculados créditos sobre depreciação relativa a **diversas despesas com locação de equipamentos e serviços de**

frete e transportes. Tais informações são encontradas a dezenas e aparecem em todos os trimestres em referência. Há, ainda, dezenas de linhas com **informações de créditos apurados sobre despesas com mão de obra, serviços de mão de obra e a diversos outros diversos tipos de serviços** (instalação, por exemplo), que podem também estar relacionados à contratação de mão de obra. Os gastos com mão de obra até podem compor o valor de determinado bem a ser depreciado, no entanto, **esse mesmo tipo de gasto gerou créditos na condição de serviços utilizados como insumos e não há como diferenciá-los.**

Percebe-se, também, o cálculo de créditos sobre despesas denominadas “reajustes de preços” e “reajustes de contratos”, os quais, obviamente, **carecem de base legal para o creditamento na condição de depreciação** ou que a contribuinte demonstrasse melhor a razão pela qual tais reajustes de preços em contratos seriam passíveis de depreciação.

Por outro lado, verifica-se que a contribuinte se creditou, também em dezenas de linhas, sobre **gastos com materiais diversos** (encontrados na planilha com as descrições “materiais para instalações elétricas”, “materiais para instalação desnataadeira”, “materiais para montagem de grupo gerador” e outras descrições similares. Ocorre que houve créditos apurados sobre centenas de bens (materiais) na **condição de bens utilizados como insumos. Em sede de julgamento, é impossível se aferir se há duplo creditamento ou não.**

Não bastasse isso, há uma **grande ocorrência de créditos calculados sobre documentos fiscais que carecem de informações mais robustas**, pois falta-lhes a indicação do fornecedor (CNP) e/ou do número da nota fiscal, obviamente, **dados essenciais à análise da veracidade de qualquer crédito.** Nem seria preciso destacar, mas o cálculo de créditos sobre operações comerciais que a contribuinte não conhece os dados do fornecedor ou do número da nota fiscal que lastreia a operação comercial é, para além da inviabilidade do crédito, uma situação que indica para uma possível ocorrência de fraude.

Registre-se, outrossim, que há **diversos itens depreciados que pertencem a centro de custos como “adm. geral”, “almoxarifado”, “contabilidade”, “RH e Depto Pessoal”, “Tecnologia da Informação”, “gastos gerais laboratório”, “financeiro”, os quais, obviamente, por não estarem ligados ao processo produtivo da manifestante, não geram o crédito pretendido.**

Em suma, **diante da ausência de provas produzidas pela contribuinte, que apenas alegou que o ônus probandi é da fiscalização,** conclui-se ser impossível se reverter a glosa de qualquer crédito, dada a insegurança que ela causou ao apurar centenas de linhas de créditos sobre operações que nada têm a ver com o crédito sobre depreciação.” (fls. 524/525)

(Destacou-se)

Efetivamente assiste razão à autoridade julgadora. A despeito das alegações do Recurso Voluntário de que a empresa faria jus aos créditos de depreciação, **não há como se conceder créditos sem a devida demonstração de que tais despesas efetivamente se enquadram na previsão legal.** Conforme previamente mencionado, cabe àquele que pleiteia o direito à restituição demonstrar em detalhes e comprovadamente seu direito. Tal não ocorreu no presente processo, conforme bem detalhado no trecho do Acórdão de Manifestação de Inconformidade acima transcrito. Saliente-se que não foram trazidas novas informações ou detalhamentos no recurso apresentado que pudessem esclarecer os dados contabilizados pela empresa.

Desta forma, **não há como se acatar ao requerimento da parte, devendo permanecer glosados os créditos referentes às despesas com depreciação de bens do Ativo Imobilizado.**

Do Rateio Proporcional

A fiscalização determina que quando a empresa estiver sujeita a mais de um tipo de receita, cumulativa e não cumulativa, os custos e despesas podem ser apropriados com a utilização de dois critérios, a apropriação direta ou o rateio proporcional com base na receita operacional bruta.

A parte defende que **submeteu ao rateio apenas os insumos de uso em comum utilizado na geração de receitas tributadas e não tributadas**, como por exemplo a energia elétrica a qual foi classificada com a CST 53. Já as embalagens para o leite tributado a alíquota zero, a Impugnante utilizou a CST 51 a qual indica que o crédito é vinculado exclusivamente à receita não tributada. Todas estas informações teriam sido apresentadas detalhadamente nos arquivos digitais fornecidos à autoridade fiscal, bem como declaradas detalhadamente na EFD-Contribuições. Argumenta que a fiscalização teria submetido ao rateio todos os créditos, inclusive aqueles vinculados exclusivamente à receita não tributada.

Reproduz-se abaixo a parte a decisão de primeira instância sobre o tema que segue-se em razão de sua pertinência:

“Sob o espectro jurídico, assiste razão à interessada, isto é, **quando o método escolhido é o rateio proporcional de créditos somente são rateados os custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente às receitas tributadas e não tributadas, ou seja, os dispêndios comuns aos dois tipos de receitas**. Desse modo, as despesas vinculadas apenas a receitas tributadas devem ser a elas atribuídas em sua totalidade e o mesmo deve ocorrer com aquelas vinculadas somente às receitas não tributadas.

No entanto, diferentemente de processos similares de trimestres anteriores, neste a autoridade manteve os percentuais informados na EFD Contribuições para apurar os créditos, conforme os códigos da situação tributária (CST 50, 51 e 53), tendo utilizado os percentuais de rateio que a contribuinte informou apenas sobre os gastos comuns ao mercado tributado e não tributado.

Saliente-se, ademais, que na planilha “Demonstrativo de Apuração de Créditos” do Despacho Decisório, a fiscalização, relativamente às rubricas “Bens utilizados como insumos” e “Serviços utilizados como insumos”, calculou os créditos em percentuais diferentes daqueles aplicados às demais rubricas, em relação às quais utilizou os indicados pela interessada. Logo, **se ainda assim houve o emprego incorreto de percentuais na apuração dos créditos, cabe à manifestante indicar de forma precisa qual teria sido o erro e qual seria o percentual correto.**” (fl. 526)

(Destacou-se)

A recorrente, entretanto, **não trouxe ao conhecimento desta instância demonstração de suas alegações de que teria ocorrido emprego incorreto na apuração dos créditos**. Desta forma, deve permanecer mantida a forma de rateio adotada pela autoridade fiscal.

Do Requerimento para Realização de Perícia/Diligência

Finalmente, a recorrente **requer a realização de diligência fiscal**, com vistas a responder os quesitos por ela elaborados, em razão da **controvérsia existente em relação à apuração dos créditos de PIS-importação**, acima mencionada.

Prova (de acordo com Aurélio Buarque de Holanda) é aquilo que atesta a veracidade ou a autenticidade de alguma coisa; uma demonstração evidente. Prova, portanto, serve para confirmar uma afirmativa, quer da Fazenda, quer do Contribuinte com relação aos fatos apresentados.

Diante de um pedido de compensação cabe ao contribuinte apresentar as provas do seu direito creditório.

No processo administrativo fiscal, tem-se como regra que cabe àquele que pleiteia o direito, provar os fatos, prevalecendo o princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. Portanto, no caso em apreço, compete ao sujeito passivo. À ora Recorrente, a comprovação de que preenche os requisitos para fruição do ressarcimento, por intermédio da presente compensação.

Ademais, do mesmo modo que o Decreto n.º 70.235, de 1972 estabelece, em seu artigo 9º, a obrigatoriedade da autoridade fiscal traduzir por provas os fundamentos do lançamento, também atribui ao contribuinte, no inciso III, do artigo 16, o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Assim, na hipótese da compensação pleiteada, recai sobre a interessada o ônus de provar a pretensão deduzida. Logo, é imprescindível que as provas e argumentos sejam carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar o que lhe foi imputado pelo fisco.

Em resumo: **diligência serve para esclarecer, não para produzir novas provas** cujo ônus caberia ao interessado. A ele cabe o ônus de comprovar as alegações às quais se oponha, sendo inadmissível a mera alegação da existência de um direito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano Calendário: 1997, 1998 e 1999

PAF. PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência e a perícia não se prestam para produzir provas de responsabilidade das partes ou colher juízo de terceiros sobre a matéria em litígio, mas a trazer aos autos elementos que possam contribuir para o deslinde do processo. Devem ser indeferidos os pedidos prescindíveis para o desfecho da lide.

Processo n.º 10730.005293/2003-81. Acórdão n.º 104-021.032, de 13/09/2005.

Relator: Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Inadmissível a mera alegação da existência de um direito.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência e a perícia não se prestam para produzir provas de responsabilidade das partes.

Processo n.º 10880.907836/2008-98. Acórdão n.º 3801-001.399, de 21/08/2012.

Relator: Conselheiro Sidney Eduardo Sthal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO. DECISÃO RECORRIDA. DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Cabe à recorrente, nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 e do art. 36 da Lei n.º 9.784/99, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo da

decisão recorrida. As diligências e perícias não existem para suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim para elucidar questões pontuais mantidas controversas pelo confronto de elementos de provas já trazidos pelas partes. Não cabe à autoridade julgadora diligenciar ou determinar a realização de perícia para fins de promover a produção de prova da legitimidade do crédito alegado pela contribuinte que deixou de produzir a prova adequada para se contrapor efetivamente à decisão recorrida.

Processo n.º 13854.000456/2002-41. Acórdão n.º 3402-006.256, de 26/02/2019.

Relatora: Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Neste sentido, não tendo sido produzidas pela Recorrente as provas que deveria produzir a fim de demonstrar seu direito, não há qualquer caminho, senão votar pelo indeferimento do pedido de diligência.

Da Correção Monetária

Finalmente, alega que é seu direito ter **os créditos de PIS/Cofins corrigidos monetariamente, a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento** até a data da sua efetiva utilização. Defende que essa questão já teria sido decidida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo da controvérsia, que reconheceu o direito à correção monetária sobre os créditos de IPI, PIS e COFINS objeto de ressarcimento (REsp n.º 1.035.847). Entende que, excedido o prazo máximo de 360 dias da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, a Fazenda Pública passa a ser considerada em mora.

Requer que seja determinada a aplicação da atualização monetária sobre os créditos da seguinte forma:

1. a partir do momento da sua apuração até a data da efetiva compensação; e
2. a partir do momento da sua apuração até a data do efetivo ressarcimento, no que se inclui o **saldo remanescente a ser ressarcido em espécie**, nos termos do §4º, do art. 39, da Lei n.º 9.250, de 1995.

No caso ora em análise, a contribuinte pleiteia a atualização monetária de pedido de ressarcimento protocolizado em 12/07/2017, cujo Despacho Decisório, datado de 22/06/2018, e cientificado em 13/07/2018. O pedido de ressarcimento foi analisado após o transcurso do prazo de 360 dias.

Conforme já mencionado na decisão de piso, nos termos da Nota Técnica CODAR/RFB n.º 22 de 2021, **deve ser aplicada a taxa SELIC aos créditos de ressarcimento de PIS e de COFINS, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado**, considerando Parecer PGFN/CAT n.º 3.686, de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em relação à incidência de juros compensatórios.

Entende-se que é aplicável diretamente o teor da Súmula CARF n.º 154 a este caso concreto, na parte em que fixou a contagem do prazo da mora da Administração a partir do 361º (trecentésimo sexagésimo primeiro dia), contado da apresentação do pedido de ressarcimento.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de:

- i) **indeferir** o pedido de diligência;
- ii) **dar parcial provimento** ao Recurso Voluntário, apenas para acolher o pleito relativo à correção monetária;
- iii) **negar provimento aos demais pleitos, mantendo os termos da decisão de primeiro grau.**

(documento assinado digitalmente)
Ana Paula Giglio