



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



**Processo nº** 10925.902201/2013-06  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.304 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de março de 2023  
**Recorrente** COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA DE CAMPOS NOVOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

**MATÉRIA NÃO QUESTIONADA.**

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.

**PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.** Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

**CORREÇÃO MONETÁRIA. DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA ESCRITURAL DO CRÉDITO NO REGIME NÃO CUMULATIVO. RESISTÊNCIA INJUSTIFICADA DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA**

A resistência injustificada da autoridade tributária em processos de ressarcimento caracteriza-se pelo decurso de prazo superior a 360 dias, contado da data de formalização do pedido. Aplicação da Lei nº 11.457/2007.

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

**REGIME NÃO CUMULATIVO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS A REGIME SUSPENSIVO.**

Impossibilidade da utilização de créditos decorrentes de aquisições de bens sujeitos a regimes suspensivos.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS A REGIME MONOFÁSICO. ERRO DE PREENCHIMENTO DO DACON.**

Impossibilidade de utilização de créditos decorrentes de regime monofásico no regime não cumulativo. Contabilidade faz prova a favor do contribuinte quando corretamente registrada. Não cabimento da exigência de retificação de ofício de informações que são de obrigação do contribuinte.

**CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES NA AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.**

Possibilidade de uso de créditos de COFINS não cumulativo decorrente de fretes na aquisição de produtos/serviços tributados à alíquota zero. Créditos de natureza autônoma, sem qualquer vínculo com o tratamento tributário dado a carga transportada.

**CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO ATIVO IMOBILIZADO.**

Necessidade de identificação de máquinas e equipamentos e sua vinculação ao processo produtivo para enquadre-se como insumo.

**CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO ATIVO IMOBILIZADO. BENS IMÓVEIS.**

A data limite para a aplicação do art. 31, da Lei nº 10.865/2004 deve ser interpretada pelos mesmos critérios do início da possibilidade de utilização dos encargos de depreciação. Necessidade de individualização dos custos por imóvel para a apropriação dos encargos de depreciação.

**CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. ERRO DE PREENCHIMENTO DO DACT**

Possibilidade do uso de créditos decorrente da aquisição de bens e serviços como insumos. Contabilidade faz prova a favor do contribuinte quando corretamente registrada. Não cabimento da exigência de retificação de ofício de informações que são de obrigação do contribuinte.

**CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS E SERVIÇOS PARA CONSUMO PRÓPRIO REGISTRADOS COMO INSUMOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

Possibilidade de utilização de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços necessários à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Necessidade de identificação de máquinas e equipamentos e sua vinculação ao processo produtivo para enquadre-se como insumo.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DECORRENTE DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO**

Impossibilidade de utilização de créditos presumidos em pedido de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: i) por maioria de votos, para reverter a glosa de fretes sobre produtos sujeitos à alíquota zero. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Frederico Schwochow de Miranda e Jorge Luís Cabral. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara. O conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares manifestou interesse em declarar voto sobre este item; ii) por unanimidade de votos, para reverter as glosas dos créditos referentes às despesas de depreciação de equipamentos do ativo

imobilizados utilizados no processo produtivo da Recorrente, nos termos do item 6, do Voto, bem como, pela consideração da correção do crédito pela Taxa Selic, entre o primeiro dia após decorrido o prazo previsto no artigo 24, da Lei n.º 11.457/2007 e a data da efetiva disponibilização à Requerente do ressarcimento concedido.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado(a)), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Mateus Soares de Oliveira. **Ausente momentaneamente a conselheira Cynthia Elena de Campos.**

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 14-67.917, proferido pela 11ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

A Recorrente apresentou pedido de compensação de créditos referentes à COFINS, através da PER/DECOMP n.º 18115.87516.110411.1.5.11-9205, em razão de suas operações no mercado interno decorrentes de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão, remanescentes no final do 3º Trimestre do ano de 2009.

A referida PER/DECOMP foi transmitida em 11 de abril de 2011, e o Despacho Decisório, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC, indeferiu parcialmente o pedido de compensação, foi dada ciência de seu teor em 22 de janeiro de 2014.

A decisão de reconhecimento parcial do pleito da recorrente pela DRF Joaçaba decorreu de procedimento de auditoria, que instou o contribuinte a apresentar provas de seu direito creditório e, após a análise da documentação apresentada, a autoridade tributária procedeu à glosa de inúmeros créditos, cuja a motivação foi atacada pela recorrente, através de manifestação de inconformidade.

Na análise do pleito apresentado em PER/DCOMP a fiscalização apontou as seguintes inconsistências encontradas na análise dos documentos apresentados pela recorrente e sua contabilidade:

- I) Glosa de créditos relacionados a vendas com suspensão de PIS/COFINS. Recálculo do rateio nas linhas 3, do DACON.

- II) Operações com CFOP **1.403** – AQUISIÇÕES DE BENS OU SERVIÇOS DO MESMO ESTADO EM OPERAÇÃO SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA e **2.403** - AQUISIÇÕES DE BENS OU SERVIÇOS DE OUTRO ESTADO EM OPERAÇÃO SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA registradas no DACON como bens para revenda. Impossibilidade de geração de créditos em operações sujeitas à substituição tributária.
- III) Operações com CFOP **1.102** – COMPRA NO MESMO ESTADO PARA COMERCIALIZAÇÃO e **2.102** - COMPRA NO MESMO ESTADO PARA COMERCIALIZAÇÃO, registradas no DACON na linha referente a aquisição de insumos.
- IV) Aquisições de bens destinados à manutenção de máquinas e equipamentos registradas como insumos no DACON. A autoridade tributária considerou que tais itens são destinados a consumo da própria empresa e não constituem insumos.
- V) Serviços de frete de mercadorias para revenda registrados no DACON como insumos.
- VI) Despesas com Energia Elétrica. Redistribuição dos valores registrados no DACON, com base no recálculo dos percentuais de rateio das linhas 3, do DACON, em função do registro de créditos referentes a vendas com suspensão.
- VII) Despesas com Fretes sobre Vendas. Redistribuição dos valores registrados no DACON, com base no recálculo dos percentuais de rateio das linhas 3, do DACON, em função do registro de créditos referentes a vendas com suspensão.
- VIII) Despesas de depreciação de bens do ativo imobilizados não relacionados diretamente à produção – ferramentas, transformadores, painéis de controle, instalações elétricas, purificador de água, fritadeira industrial e veículos.
- IX) Despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado estranhos à atividade da empresa – serviço de pavimentação asfáltica no pátio da Associação Atlética da Copercampos.
- X) Erros de cálculo nas linhas 09 e 10 do DACON.
- XI) Despesas de depreciação de bens imóveis do ativo permanente cujas despesas de construção própria são anteriores a 30 de abril de 2004, por estarem em desacordo com o disposto no Artigo 31, caput, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. A autoridade tributária reconhece que os bens imóveis em questão foram todos concluídos e incorporados ao ativo imobilizado após 1º de maio de 2004.
- XII) Devolução de vendas tributadas. Redistribuição dos valores registrados no DACON, com base no recálculo dos percentuais de rateio das linhas 3, do DACON, em função do registro de créditos referentes a vendas com suspensão.
- XIII) Créditos presumidos gerados a partir de operações de aquisição de produtos para a venda não seriam passíveis de ressarcimento ou compensação, pois apenas podem ser apurados em razão de aquisições para insumos.

Restou que todos os créditos acima foram glosados ou ajustados de forma a que considerou-se que o contribuinte não fazia jus aos créditos pretendidos.

Inconformada com as conclusões e resultado da análise da DRF Joaçaba, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade. A Recorrente é uma sociedade cooperativa agrícola, obrigada à apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas pelo Lucro Real e submetida ao regime não cumulativo da COFINS.

A manifestação de inconformidade foi recebida tempestivamente pela DRJ Ribeirão Preto/SP, e considerada como dotada dos demais pressupostos de admissibilidade.

A decisão de primeira instância julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente e possui a seguinte ementa, *in verbis*:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009*

**MATÉRIAS NÃO QUESTIONADAS. ERRO DE SOMA E DIVERGÊNCIA EM DEMONSTRATIVO APRESENTADO PELA CONTRIBUINTE.**

*Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.*

**NULIDADE.**

*Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972*

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS.**

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

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009*

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

*As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.*

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

*A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS**

*Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.**

*Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE FRETES.**

*É incabível desconto de crédito em relação a dispêndios com frete suportados pelo adquirente na compra de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens. E a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação ao correspondente bem adquirido.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.**

*Apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.*

*É vedado o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS.**

*A Lei n.º 10.925, de 2004, criou algumas hipóteses de créditos de PIS/PASEP e COFINS para aquisições as quais, a princípio, não gerariam tal direito, intitulou crédito presumido, e restringiu o benefício a pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, ali relacionadas, portanto aquisições para produção.*

*O parágrafo § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04 veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido tratado no mesmo artigo.*

*Apesar de a Lei n.º 11.033/2004, no seu art. 17, permitir a manutenção de créditos pelo vendedor beneficiado com a alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições, há regra especial tratando de atividades agroindustrial contida na Lei 10.925/04, cujas vedações devem ser observadas e continuam em vigor, tanto que estão também previstas em Instrução Normativa SRF, de n.º 660, de 2006, que regulamenta os artigos 8º e 9º da referida Lei n.º 10.925/04.*

**RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.**

*É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

## **Do Recurso Voluntário**

A ciência da decisão de primeira instância administrativa foi realizada através do Domicílio Tributário Eletrônico, no dia 26/07/2017, por decurso de prazo. O termo de solicitação de juntada do Recurso Voluntário, no e-processo, data do dia 24/08/2017.

### **Do ônus da prova**

Alega que a motivação da autoridade tributária para a glosa de créditos referentes a registros no DACON de notas fiscais com CFOP incompatíveis com as linhas declaradas naquele demonstrativo (**itens I e III, do Despacho Decisório**), é vaga e desprovida de qualquer fundamento legal. Detalharei melhor o tema no próximo tópico.

A Recorrente salienta que entregou à autoridade tributária os documentos comprobatórios do crédito, e que tanto bens destinados a insumos, como bens para revenda geram créditos utilizáveis pelo contribuinte.

Ataca a alegação da autoridade tributária, de que o erro de registro poderia resultar em duplicidade de uso do mesmo documento fiscal, tanto na linha para insumos, como na de bens para revenda, e argumenta, mais adiante no seu recurso, que:

*“O ônus da prova, como quer parecer a ilustre autoridade fiscal, não é da Recorrente e sim da fiscalização. Quem argui razões diversas da que consta em documentos, declarações e demonstrações contábeis é quem tem o dever de provar.*

*O que não ocorre nos casos presentes. O agente fiscal apenas presume que a Recorrente não tem direito a crédito pelo fato de ter registrado em uma ou outra linha da DACON, ou pelo fato de ter registrado operações com o CFOP de comercialização na linha de bens utilizados como insumos ou vice versa.”(grifo meu)*

Cita para referendar a sua posição o artigo 373, do Código do Processo Civil, até mesmo de forma contraditória, já que o referido artigo destaca claramente que o ônus da prova de fato constitutivo de direito cabe ao autor.

Cita também Acórdãos do CARF, que tratam do Ônus da prova pela autoridade tributária:

**“Acórdão n.º 101-92.404, sessão de 11.11.98**

*IRPJ – CUSTOS E/OU DESPESAS OPERACIONAIS – BENS ATIVÁVEIS – MANUTENÇÃO E REPAROS – As despesas de manutenção e reparos devem ser ativadas quando da realização destas despesas acarretar aumento de vida útil em mais de um ano, cuja prova constitui ônus da autoridade lançadora.*

**Acórdão n.º 107-05.499, sessão de 27.01.99**

*ILL – INEXISTÊNCIA DE PROVA DA IMEDIATA DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO AOS SÓCIOS – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO – Não provado nos autos do processo que o lucro auferido pela sociedade seria imediatamente disponibilizável aos sócios, não é cabível o lançamento do ILL.*

**Acórdão n.º 101-92.635**

*DESPESA/CUSTO INDEDUTÍVEL*

*I – DESPESAS DE AUDITORIA, CONSULTORIA FINANCEIRA E ASSESSORIA DE DIVULGAÇÃO E PROPAGANDA – Não prospera a ação fiscal que impugnou a apropriação de despesas operacionais, quando a Fiscalização não comprova a inveracidade dos fatos regularmente registrados na Contabilidade e a prova dos autos não revela qualquer fato que ilida a presunção de licitude da operação contabilizada.”*

Verifica-se que em nenhum dos Acórdãos, reproduzidos do Recurso Voluntário da Recorrente, encontramos situações de pleito de direitos pelo contribuinte, caso da recorrente, mas pelo contrário, todos tratam de imputações de irregularidades aos contribuintes pelo fisco.

Por fim, a Recorrente argui que não se encontra nos autos qualquer prova comprobatória das alegadas supostas irregularidades cometidas pela Recorrente, e requer que o Acórdão recorrido seja rechaçado.

### **Glosa dos créditos vinculados às vendas com suspensão**

A Recorrente argumenta que a autoridade tributária procedeu à referida glosa com base no § 4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e que esta regra configura-se como regra específica com precedência sobre a regra geral prevista no artigo 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

Argui que ambas as normas são de caráter especial e de mesma hierarquia no sistema jurídico, e como a Lei n.º 11.033/2004 é posterior a Lei n.º 10.925/2004, a primeira deveria prevalecer, pois o seu artigo 17 determina que as vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não impedem a manutenção pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Requer que as glosas sejam revertidas.

### **Da glosa de créditos em razão dos Códigos CFOP**

Repetindo a argumentação presente na sua Manifestação de Inconformidade, argui que o Código Fiscal de Operação - CFOP é utilizado pela RFB subsidiariamente, e que estes códigos foram criados para refletir operações de interesse do ICMS, e que o CFOP não teria nenhuma relação com as situações tributárias específicas do PIS e COFINS.

A Recorrente destaca que diversas glosas foram realizadas em função do registro no DACON de operações de aquisição de insumos com notas fiscais cujo CFOP revelava bens para revenda, e também porque registros no DACON de operações bens para revenda continham notas fiscais cujo CFOP indicava a aquisição de bens sujeitos à substituição tributária.

Alega que apesar dos códigos CFOP, a descrição das mercadorias, que ensejaram estas inconsistências apontadas pela fiscalização, estão de acordo com as linhas de registro da DACON. Também observa que tanto aquisições de insumos, como de bens para a revenda geram créditos igualmente, e que considera que seria dever funcional da autoridade tributária simplesmente reclassificar os registros e reconhecer os créditos.

Com relação às operações sujeitas à substituição tributária, alega que, de fato, os CFOP presentes nas notas fiscais indicavam uma operação sujeita à substituição tributária, no entanto, referente à legislação do ICMS, e não em relação à legislação de PIS/COFINS, e que não há na regulamentação destas contribuições regime de substituição tributária para os itens descritos nas referidas notas fiscais.

Também exemplifica as mercadorias descritas nas notas fiscais com CFOP de substituição tributária.

NCM 2105.00.10 SORVETE KIBON OURO BRANCO 2L

NCM 3405.90.00 POLIDOR BRASSO 200 ML

NCM 3405.90.00 CERAP OLIFOR PASTAVERMELHA 400G

NCM 2523.29.10 CIMENTO VOTORANTIN E ITAU 50KG

NCM 3925.10.00 CAIXA DÁGUA FIBRA 1000LTS

NCM 3824.90.41 BARDAHLL PD ANTIFERRUGEM 300 ML

Requer que o valor glosado seja restabelecido integralmente.

**Glosa de bens e serviços enquadrados como insumos (aquisições para consumo próprio, frete sobre mercadorias adquiridas para revenda)**

A Recorrente registrou como insumos, aquisições de bens utilizados na manutenção de máquinas, equipamentos e instalações próprias de suas atividades. A autoridade tributária teve entendimento diferente, realizando a glosa dos créditos correspondentes sob a motivação de que estes bens seriam para uso próprio, e não poderiam ser classificados como insumos, apesar de reconhecer no despacho decisório que estes itens compunham os custos operacionais necessários à atividade da empresa.

A Requerente reconhece que são itens que não entram fisicamente na composição final dos produtos. Argumenta que seguiu Tabela CFOP publicada no website da RFB que orienta a linha de registro de insumos no DICON, a qual admitiria o registro de bens de consumo.

Continua a sua argumentação alegando que os critérios utilizados pela autoridade tributária para conceituar insumos seguia a lógica de outros tributos não-cumulativos, mais especificamente o IPI e o ICMS, e que esta seria inaplicável ao PIS/COFINS. Acrescenta que de acordo com a legislação, deve-se adotar como insumo, todos os custos ou despesas necessários à atividade da empresa.

Argumenta que o conceito de insumo deve ser mais amplo de forma a seguir a jurisprudência do próprio CARF e judicial.

Ainda em relação a este item, a Recorrente ataca a posição da autoridade tributária que glosou despesas de fretes sobre compras sob a alegação de que estes deveriam ter sido registrados no DICON, como parte do custo de aquisição de mercadorias que gerassem direito a crédito de COFINS, na medida em que considera que o direito creditório do frete decorre da natureza da mercadoria e de seu tratamento tributário em relação a este tema.

Assim, créditos decorrentes de fretes sobre mercadorias adquiridas como insumos devem ser registrados na mesma linha do DICON onde estas se registram, e créditos decorrentes de fretes operações que gerem créditos presumidos devem ser registrados junto com estes.

Também argui que o direito ao crédito sobre fretes existe de forma independente do tratamento creditício dado à mercadoria transportada, já que a operação de frete é tributada pela COFINS.

Requer que as glosas referentes a este item devam ser afastadas.

### **Glosa dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado.**

Sobre este item do Despacho Decisório (Depreciação de Benfeitorias em Pátio da Associação Atlética), a Recorrente não apresentou qualquer argumentação.

Neste ponto, a Recorrente opõe-se às posições das autoridades tributária e julgadora no sentido de glosar créditos decorrentes da depreciação de máquinas, equipamentos e prédios utilizados em suas atividades.

Alega que o direito a estes créditos decorre da previsão dos incisos VI e VII, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003. Com relação às máquinas e aos equipamentos, esclarece que tratam-se de:

*“a) Furadeiras e Serra tico-tico: São máquina utilizada na manutenção de outras máquinas e equipamentos, bem como instalações destinados a produção;*

- b) Transformadores: Responsável pelo fornecimento de energia elétrica para as unidades de produção;*
- c) Painéis de Controle e Instalação Elétrica: Os painéis de controle, controlam as máquinas da fábrica de ração, secadores de grãos, algumas funções das granjas de suínos, etc.;*
- d) Instalação Elétrica: Trata-se da instalação elétrica nas granjas, armazéns de beneficiamento de cereais e fábrica de ração;*
- e) Bomba Draga: Utilizada para abastecimento de água nas granjas de produção de suínos;*
- f) Purificador de Água: Purificador instalado no armazém de beneficiamento de cereais para os funcionários beberem água.”*

Argumenta que “*não há como admitir que estes bens não sejam utilizados na produção de bens destinados a venda*”, mas admite que de fato não se relacionam diretamente com o produto final. Detalha os dados de registro relacionados aos quadros controladores citados acima e seus centros de custos, todos relacionados à Granja de Leitões e à Fábrica de Rações.

A outra questão sobre o mesmo item refere-se às despesas de depreciação de bens imóveis utilizados pela Recorrente em suas atividades. A autoridade tributária intimou a empresa a apresentar os documentos de aquisição dos bens imóveis que geraram este tipo de crédito, e constatou que eram imóveis que foram construídos pela Recorrente, e que as despesas de construção referiam-se a aquisições de materiais de construção realizadas antes de 30/04/2004.

Ocorre que a Lei nº 10.865/2004, em seu artigo 31, veda a utilização de despesas de depreciação como fatos geradores de créditos da COFINS para imóveis adquiridos antes de 01/05/2004.

Alega a Recorrente que as notas fiscais foram apresentadas de forma segregada, e que a autoridade tributária poderia ter tirado dúvidas durante o procedimento de fiscalização sobre a alocação precisa das despesas por obra e não o fez.

Entende que o objetivo da Lei seria de garantir o direito ao crédito de todos os custos e despesas que agregam o custo do produto final, e que a obra foi concluída ou ativada após 1º de maio de 2004.

Desta forma, requer que todo o crédito glosado sobre depreciações seja restabelecido.

### **Crédito presumido de atividades agroindustriais**

A Recorrente insurge-se contra a posição da autoridade tributária de que créditos de COFINS presumidos decorrentes de operação de aquisição de bens para a revenda não podem ser objeto nem de compensação de outros tributos, nem de ressarcimento.

Argumenta que o direito ao crédito está previsto no artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, e que a Recorrente enquadra-se nos requisitos determinados pelo instrumento legal para se fazer direito ao crédito presumido, o que teria sido constatado pelo agente fiscalizados no decorrer do procedimento de fiscalização.

Ataca também que não cabe afastar a sua pretensão com base no §4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, tendo em vista que mesmo créditos decorrentes de vendas sujeitas à alíquota zero, isenção, não incidência ou suspensão podem ser mantidos segundo o art.17, da Lei

nº 11.033/04. Argui que a Lei nº11.033/2004 é posterior à Lei nº 10.925/2004, e que por isto deveria prevalecer sobre esta.

Por outro lado, afirma que o artigo 16, da Lei nº 11.116/2005 não faz distinção entre a origem dos créditos que podem ser ressarcidos na forma deste artigo, e que não haveria determinação legal que impeça o ressarcimento do crédito presumido do PIS e COFINS decorrentes de atividades agroindustriais., uma vez que o direito previsto no artigo 8º, da Lei nº 10.925/2008 seria uma faculdade que autorizaria o contribuinte a optar por compensar ou ser ressarcido pelo valor do crédito.

Cita ainda os artigos 2º e 3º do Decreto nº 2.138/97, que reforçaria esta afirmação.

### **Correção Monetária**

A Recorrente requer que os créditos pretendidos sejam corrigidos desde a data de protocolo original da apresentação do pedido de ressarcimento.

Este é o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

#### **1. Preliminar do Ônus da Prova.**

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

*“Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

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

*Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:*

*I - recair sobre direito indisponível da parte;*

*II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”*

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março

de 1972, é bem claro neste sentido, na media em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

*“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”*

O mesmo encontramos no Decreto n.º 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

*“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito ( Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, art. 25).*

*Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais ( Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º )*

*Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput ( Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º )”*

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

*Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.*

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de PIS/COFINS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Por fim, caberia à autoridade tributária suprir apenas registrados em documentos existentes na própria Administração Tributária da União, quando assim declarados pela autora.

Por tudo o que está exposto, e mesmo levando em conta o princípio da verdade material, não cabe nem à autoridade preparadora, nem tão pouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do autor em provar o seu direito, assim como rever de ofício lançamentos contábeis ou o cumprimento de obrigações acessórias no sentido de classificar adequadamente operações comerciais e seu enquadramento nos conceitos de créditos referentes ao regime não cumulativo de PIS/COFINS.

## 2. Glosa dos créditos vinculados às vendas com suspensão

O ato do Estado cobrar tributos de seus cidadãos residentes está contido num Sistema Tributário, o qual prevê uma distribuição clara das competências dos três entes federativos e estabelece os princípios do poder de tributar, assim descritos na Constituição Federal de 1988 e na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

O Princípio da Legalidade impõe que o Estado somente pode exigir ou majorar tributos através de Lei, com as devidas exceções constitucionais. A conhecida dinâmica do processo legislativo muitas vezes impõe dificuldades de integração entre os diversos dispositivos legais que são gerados continuamente, impulsionados pelas mudanças técnicas, sociais, e econômicas, assim como em decorrência da condução política do Estado, em suas esferas Federal, Estadual e Municipal.

Como decorrência deste princípio constitucional, todos os elementos dos tributos precisam estar tipificados em Lei, como muito bem descreve Sacha Calmon Navarro Coêlho, no seu livro Curso de Direito Tributário Brasileiro, página 126, a qual transcrevo abaixo:

*A quarta conotação que se integra no princípio da legalidade da tributação é a de que a lei fiscal deve conter norma clara (especificação). A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico).*

Esta clareza na tipificação do tributo não está necessariamente contida numa única norma, aliás, via de regra, ocorre justamente o contrário, sendo necessário à correta tipificação do tributo o concurso de diferentes leis e normas. Neste sentido, recorro novamente ao ilustre jurista Sacha Calmon, que em outro trecho do mesmo livro, já citado, nos expõe o seguinte:

*“As normas não derivam de textos legais isoladamente tomadas, por isso que se projetam do contexto jurídico. A norma é a resultante de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isençionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurígenos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo.”*

(...)

*Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do ordo juris nem sacada por analogia; deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais. De pouca serventia seria fixar no Legislativo a função de fazer as leis fiscais (legalidade) se ela não permitisse ao contribuinte conhecer claramente o seu dever (tipicidade) e previamente (não surpresa). A obscuridade da lei fiscal abriria espaço para a interpretação aplicativa do Executivo. Isto posto, revela-se porque os princípios da legalidade, anterioridade, anualidade,*

*tipicidade e irretroatividade são princípios conexos e entrecruzados, como averbado ab initio.”*

Esta visão da tipicidade é ainda reforçada em outro trecho, onde se ressalta a importância de que o perfil típico de um tributo decorra da amalgama de vários atos normativos.

*“A tipicidade do tributo, de suas espécies, dos impostos em particular, em face do nosso sistema constitucional, congrega o concurso da Constituição, das leis complementares e das leis ordinárias. O perfil típico de um tributo é normativo, para atingi-lo é necessário o amálgama de várias leis, inclusive das isençiais.”*

A visão do ato de tributar como um sistema tributário impõe que todos os elementos de um determinado tributo sejam harmônicos e coerentes entre si, não cabendo considerar que possa haver uma disfunção e imposições contraditórias surgindo de diferentes leis e normas, sob pena de tornar o sistema incompreensível e disfuncional, impondo tanto ao fisco, como ao contribuinte decisões arbitrárias que podem ser interpretadas da forma que for mais favorável à parte que aplica o dispositivo. Valho-me dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado Segundo, que em seu Manual de Direito Tributário, páginas 58 e 59, nos trás as seguintes considerações:

*“É por essa razão que, do princípio da legalidade, extrai-se, como desdobramento, o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual a lei deve descrever com clareza em quais hipóteses o tributo será devido, fazendo com que, por exclusão, o tributo não seja devido em todas as outras hipóteses nela não expressamente referidas. Registre-se, contudo, que é impossível, dada a vaguidade inerente à linguagem (e à própria realidade por ela referida), que as normas legais se expressem de forma inequívoca, sem um certo grau de indeterminação, o qual admitirá sempre valoração, “deixando uma tarefa problemática ao aplicador”, o que torna inútil pretender que essa tipicidade seja “fechada”. Como consequência do princípio da legalidade, ressalvadas as exceções previstas na própria Constituição, somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação principal e de seu sujeito passivo; a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo; a cominação de penalidades para as infrações nela definidas e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (CTN, art. 97). É ainda uma decorrência do princípio da legalidade a exigência de que o texto das leis seja claro e compreensível, sem contradições, incoerências ou obscuridades, além de dever ser, em regra, prévio aos fatos que visa a disciplinar, aspecto que será explorado quando do trato do princípio da irretroatividade.”*

Dito isto, voltemos às argumentações da Recorrente, que alega que o seu direito ao crédito relacionado a operações de vendas de mercadorias sujeitas a suspensão tributária, decorre do artigo 17, da Lei nº 11.033/2004:

*“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”*

Por outro lado, a autoridade tributária, no seu Despacho decisório argui que o referido direito é indevido com base no § 4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, o qual transcrevo a seguir:

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

0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

(...)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.”

O regime não cumulativo de PIS/COFINS é regido pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ambas em seus artigos 3º, de mesma redação, o qual em seu § 2º, estabelece a regra geral de impedimento de geração de créditos para o regime não-cumulativo destas contribuições, conforme podemos constatar a seguir:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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.”

Destaco, aqui, a impossibilidade de se apurar créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, decorrentes de aquisição de bens e serviços que não tenham sido tributados pelo vendedor.

É neste sentido que verificamos a exceção a esta regra, especificamente pela instituição do crédito presumido nas atividades agroindustriais, estabelecida pelo artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, tendo em vista que as hipóteses de presunção de crédito, previstas no caput, referem-se a aquisições de produtos que não foram tributados pelos seus vendedores, parte antecedente da cadeia produtiva ou comercial.

É justamente este o caso dos produtos vendidos pelas pessoas identificadas nos incisos de I a III, do § 1º, do caput, tendo em vista que as vendas realizadas por estas pessoas têm a incidência de PIS/COFINS suspensa com base no artigo 9º, desta mesma Lei.

*Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:*

*I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e*

*III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.*

*§ 1º O disposto neste artigo:*

*I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.*

Desta forma, a dinâmica de apuração de créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, em relação ao setor agroindustrial é inteiramente regido pela Lei nº 10.925/2004, como regra específica para este segmento econômico, e também como exceção à regra geral das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

É evidente que a Lei pretendeu dar ao setor econômico específico tratamento tributário diferenciado, tanto tratando da admissibilidade de crédito presumido, como regulando o direito ao crédito nas operações de vendas com suspensão.

Então temos a situação em que se admite o crédito presumido em favor de pessoas que produzam as mercadorias descritas no caput do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, quando adquirirem bens utilizados como insumos, nos termos do inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mesmo que estas operações de aquisição sejam realizadas sem o pagamento das contribuições pelo vendedor, quer seja em decorrência da não incidência (pessoas físicas), quer em razão de regimes suspensivos (§ 1º, incisos de I a III).

Já o § 4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, veda expressamente que as pessoas que figuram como vendedoras nas condições expostas acima aproveitem-se dos créditos referentes as vendas objeto deste artigo.

Considero impróprio arguir a interpretação do artigo 17, da Lei nº 11.033/2004, como norma igualmente específica em razão do fato de que há outras modalidades de vendas submetidas ao regime suspensivo de PIS/COFINS, conforme podemos destacar pela leitura da extensa lista de hipóteses de suspensão, detalhadas nos incisos de I a XXXIV, do artigo 25, da IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.

Sendo assim, a regra do referido artigo 17, da Lei nº 11.033/2004, reveste-se da condição de norma geral para a possibilidade de manutenção de créditos referentes às operações que nele são especificadas, podendo, no entanto, haver norma mais específica em cada regime suspensivo existente com tratamento diferente, como é o caso do setor agroindustrial.

Da leitura do Despacho Decisório depreende-se que as operações, que foram objeto da glosa de créditos de PIS/COFINS pleiteados pela Recorrente, referem-se àquelas descritas na Lei nº 10.925/2004 e, tendo em vista que a Recorrente não refuta esta questão, não vejo razão para se retificarem os atos das autoridades tributária e julgadora de primeira instância.

Sem razão à Recorrente.

**3. Erro no preenchimento do DACON quanto às operações de aquisição de insumos e de bens para a revenda e operações lastreadas em notas fiscais com CFOP de substituição tributária registradas para a constituição de créditos referentes a bens para revenda**

Referente às glosas motivadas pelo registro no DACON de notas fiscais referentes a bens para a revenda na linha do DACON destinada a insumos, a Recorrente alega o seguinte:

- a) que a motivação da autoridade tributária para a glosa é vaga,
- b) que a motivação precisava ser demonstrada por provas,
- c) que o CFOP é código utilizado para operações do ICMS e não aplicável à metodologia da PIS/COFINS,
- d) que ambas as situações geram créditos e
- e) que bastaria a autoridade tributária retificar de ofício.

Como já discorrido no item 1, acima, o ônus da prova cabe ao contribuinte na requisição de seu direito creditório, e o registro no DACON é obrigação acessória de controle extra contábil de créditos tributários referentes a contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil.

O erro de registro de notas fiscais no DACON, conforme já detalhado, foi de responsabilidade do contribuinte e objeto de motivação pela autoridade tributária no seu despacho decisório, contra o qual a Recorrente arguiu conhecer o erro sem, contudo, haver no processo qualquer referência a devida correção.

A regular contabilidade faz prova a favor do contribuinte, mas ainda assim esta precisa estar de acordo com a documentação hábil à comprovação da precisão de seus registros, na forma do artigo 26, do Decreto nº 7.574/2011.

A discordância entre as informações das notas fiscais, que eram os documentos hábeis à comprovação do registro escritural, e a memória de cálculo para os créditos de PIS/COFINS representada pelo DACON, impediu que a autoridade tributária firmasse convicção a respeito da regularidade do crédito pleiteado, prejudicando a comprovação do direito do contribuinte.

A alegação de que o CFOP não possui aplicabilidade na apuração das contribuições em questão não procede, pois o registro de operações de aquisição para revenda ou para insumos são de interpretação direta, e em nada divergem a respeito de seu uso para fins de administração do ICMS, IPI ou PIS/COFINS.

Ademais, o CFOP criado por ato do Conselho Nacional de Política Fazendária, através do Convênio s/n, de 15 de dezembro de 1970, tem como sua motivação de utilização os seguintes termos:

*“O Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou de Finanças dos Estados e do Distrito Federal, reunidos na Cidade do Rio de Janeiro nos dias 14 e 15 de dezembro de 1970,*

*Considerando que a racionalização e a integração de controles e de fiscalização, alicerçados em informações que têm como fonte a escrita e o documentário fiscais dos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto de Circulação*

***de Mercadorias, poderão conduzir a uma Administração Tributária mais justa e mais eficaz;***

*Considerando que a implantação de um sistema básico e homogêneo de informações levará ao conhecimento, mais rápido e preciso, das estatísticas indispensáveis à formulação de políticas econômico-fiscais dos diversos níveis de governo;*

*Considerando que com um Sistema de Informações Econômico-Fiscais adequado, promover-se-á coleta, elaboração e distribuição de dados básicos, essenciais à implantação de uma política tributária realista;*

*Considerando a necessidade de unificar os livros e documentos fiscais a serem utilizados pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto de Circulação de Mercadorias;*

*(...)”*

Além do que, o formato das notas fiscais e o conteúdo das informações nelas presentes decorre da legislação do ICMS, IPI e ISS, não havendo regulamentação específica para PIS/COFINS, e sendo a nota fiscal o documento representativo da transação comercial, as informações contidas no documento fiscal consideram-se suficientes e adequadas ao seu emprego na apuração das contribuições federais.

Apesar de tanto a aquisição de insumos, como a de bens para revenda, gerarem os créditos pleiteados, ocorre a ausência de uma comprovação efetiva do montante deste crédito em razão do erro atribuível ao contribuinte pelo registro incorreto no DACON, não cabendo à autoridade tributária retificar de ofício declarações ou demonstrativos de responsabilidade do contribuinte, e que não foram trazidos ao processo.

Com relação a operações que foram registradas no DACON como sendo de aquisições de bens para a revenda, e que a autoridade tributária constatou que as notas fiscais a que se referiam estavam identificadas com o CFOP relativo a operações sujeitas a substituição tributária, encontramos as seguintes constatações no Despacho Decisório:

*“Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisição de bens para revenda, a requerente incluiu algumas notas fiscais cujos códigos fiscais de operações e prestações – CFOPs – se referem à compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (CFOPs 1.403 e 2.403), ou seja, sobre tais operações de compra não houve a incidência das contribuições PIS/Cofins.”*

Já na decisão de piso, a autoridade julgadora entendeu que as informações apresentadas pela Recorrente, a qual lista exemplos de mercadorias que estariam descritas nas notas glosadas, não seriam suficientes para que se provasse o direito creditório, conforme a motivação que podemos verificar no trecho da decisão da DRJ, que transcrevo a seguir:

*“Questiona a Manifestante a glosa em função de CFOPs e aponta exemplo de itens glosados que alega estarem sujeitos a substituição tributária para o ICMS mas não para PIS e COFINS.*

*Nesse aspecto, cumpre reiterar que o ônus da prova da existência de seus créditos é da contribuinte e que competia a ela demonstrar cabalmente que as notas fiscais glosadas referiam-se a operações de compra em que houve de fato incidência das contribuições PIS e Cofins.*

*Apenas a apresentação de relação exemplificativa contemplando produtos que teriam sido objeto de revenda (sorvete Kibon, Polidor Brasso, Cera Poliflor, Cimento Votorantin e Itau, Cera Gioca, caixa D'água, Bardhal anti ferrugem), sem identificação da nota fiscal, sem comprovação de sua inclusão na glosa e sem demonstrar que houve incidência de contribuições na operação de compra para revenda, não é hábil a justificar o reconhecimento de direito creditório delas decorrentes.*

*Como já mencionado, a nota fiscal é o meio próprio para se registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e passíveis de gerar créditos, no âmbito de cada tributo. Não se justifica a intenção de afastar os CFOPs contidos nas notas fiscais como critério de demonstração da natureza das operações, sem a existência nos autos de prova do contrário. Na dúvida quanto à certeza e liquidez dos créditos pleiteados pela Manifestante referente àquelas notas fiscais, o único procedimento cabível é manter-se a glosa desses.”*

Há de se destacar que a autoridade tributária não identificou no Despacho Decisório a descrição das mercadorias envolvida, e que esta mesma autoridade analisou as notas fiscais em questão e determinou que o CFOP era representativo da operação descrita no documento fiscal.

Por outro lado, tenho de concordar com a autoridade julgadora que ressalta que a simples exemplificação pela Recorrente de itens que estariam nas notas fiscais apresentadas com este CFOP, não é suficiente para demonstrar o direito creditório, tendo em vista não haver juntada ao processo em epígrafe de cópias dos documentos fiscais para a análise do órgão de julgamento.

Mesmo expressamente alertada para situação, a Recorrente não trouxe aos autos, junto com seu Recurso Voluntário, qualquer outro documento que corroborasse as suas alegações, ademais, a lista exemplificativa de mercadorias que seriam a razão da glosa não é suficiente para se identificar se as mesmas são representativas de todo o conjunto de operações em questão.

Também tenho de destacar que o tipo de produto indicado (sorvetes, material de limpeza, cimento, etc.) não é exatamente o produto típico que se esperaria numa cooperativa agrícola, produtora de rações e de suínos, apesar de não ser impossível que a mesma comercializasse também estes itens. Apenas entendo que não se pode afastar as alegações contidas no Despacho Decisório apenas com estas informações.

Sendo assim, alinho-me com as razões de decidir adotadas pelo Acórdão da DRJ.

Sem razão à Requerente.

#### **4. Registro de aquisição de bens para uso próprio como insumos.**

Refere-se a itens que são relacionados a aquisições que foram identificadas pela autoridade tributária como para uso próprio e despesas com a depreciação de máquinas e equipamentos não relacionados à produção, e cujos créditos foram glosados no despacho decisório por não se enquadrarem no conceito de insumo.

Passo então a analisar o conceito de insumo com base no definido por Acórdão do STJ sobre a apreciação do REsp 1.221.170/PR, assim como o previsto na Nota SEI Nº63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, os quais adoto como razão de decidir.

Os itens identificados como “para uso próprio” pela autoridade administrativa são referentes a despesas com manutenção de máquinas e equipamentos envolvidos com a produção da Recorrente, segundo trecho do Despacho Decisório que reproduzo a seguir:

*“Por fim, constatamos que o contribuinte inseriu, na memória de cálculo, várias aquisições para uso ou consumo próprio. Ora, na linha 02 do DACON somente é permitido o lançamento de compra de bens utilizados como insumos. Se o bem for para*

*uso próprio (por exemplo, manutenção de máquinas e equipamentos) não há que se falar em sua utilização na produção ou fabricação do produto, pois não preenchem os requisitos legais já expostos. São, normalmente, despesas operacionais que, sem dúvida, são necessárias às atividades do contribuinte, mas que não podem ser utilizadas para gerar crédito de PIS e COFINS. Além disso, a própria interessada confirmou na memória de cálculo que esses bens são relativos a manutenção de máquinas e equipamentos ou custos de produção, ou seja, não têm relação com o produto final.”*

A Decisão da DRJ não acatou as alegações da Recorrente tendo em vista que a mesma exerce outras atividades além da fabricação de produtos, e que deveria ter identificado a que máquinas e equipamentos referem-se as despesas de manutenção, de forma a não confundir os gastos com equipamentos não utilizados na produção com insumos.

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente apenas repete as alegações contidas na sua Manifestação de Inconformidade sem nada mais acrescentar.

Ocorre que em razão dos critérios apontados pelo REsp 1.221.170/PR, e também pela declaração de ilegalidade das IN RFB n.º 247/2002 e 404/2004, as quais determinavam que a condição de insumo referia-se a quaisquer bens que “sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”, o conceito de insumo passou a ser mais amplo, envolvendo os testes de essencialidade e de relevância do bem ou serviço relacionado ao processo produtivo do contribuinte.

Reproduzo parte do voto original do Ministro Mauro Campbel, que trata dos conceitos de essencialidade e relevância, e que é muito esclarecedor em relação ao caso em questão:

*“3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).*

*Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. **Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.***

*Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.”*

Vemos que a manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção é expressamente considerada como essencial ao processo produtivo.

Este entendimento é reproduzido e detalhado no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5/2018, onde lemos:

*17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a*

*prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.*

*18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).*

*(...)*

*20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.*

Desta forma, apesar do conceito ter sido ampliado bastante, não foi afastada a necessidade de relação com o processo produtivo e, portanto, máquinas e equipamentos utilizados em outras atividades como a revenda de bens ou referentes à área administrativa não podem ser considerados como relacionados ao processo produtivo e, conseqüentemente, as despesas com sua manutenção são afastadas do conceito de essencialidade.

Daí resulta o fato em litígio, pois a autoridade tributária não conseguiu relacionar as máquinas e equipamentos, cujos gastos de manutenção de equipamentos gerariam direito ao crédito, ao processo produtivo e a Requerente, e esta não esclareceu este vínculo, tendo o assunto sido adequadamente abordado pela decisão de piso.

Sem razão à Recorrente.

## **5. Glosa de bens e serviços enquadrados como insumos (frete sobre mercadorias adquiridas para revenda)**

Iniciemos pela análise da questão a respeito dos fretes incidentes sobre aquisições para revenda e insumos.

O Despacho Decisório alega que notas fiscais referentes a frete em aquisições de bens foram informadas indiscriminadamente nas linhas do DACON referentes aos custos de aquisições de insumos ou de mercadorias para revenda, não respeitando a natureza dos bens e produtos objeto destes serviços de frete, o que justificou a glosa da linha referente a bens para revenda.

Do Recurso Voluntário, extraio a seguinte alegação da Recorrente:

*“Segundo seu entendimento o frete gera direito ao crédito quando compõem o custo de aquisição das mercadorias, inclusive existem várias decisões administrativas nesse sentido, porém, o frete deve ser informado na DACON conforme sua natureza, ou seja, se está vinculado as mercadorias para revenda deve ser informado juntamente com essas e não na linha de serviços utilizados como insumos.*

*Atenta-se para o fato de que o próprio auditor fiscal admite que a Recorrente tem direito ao crédito, contudo glosou as operações de frete sobre compra alegando que ao invés de informar o valor na linha 03 a Recorrente deveria ter informado na linha 01 da DACON os fretes de compras de bens adquiridos para revenda, na linha 2 do DACON os fretes de compras de bens utilizados como insumos e na linha de classificação dos créditos presumidos os fretes de compras de bens que geram crédito presumido.*

*Note-se, a Recorrente em nenhum momento lesou o FISCO ou apurou créditos a maior por ter informado o crédito em linha da DACON diferente da que o agente fiscalizador entende ser a mais adequada.*

*Repita-se mais uma vez, o direito creditório sobre a operação existe, logo, se a operação foi alocada em uma ou em outra linha da DACON, o direito não deixa de existir. Como vimos, em nenhum momento o agente fiscalizador comprovou que a Recorrente apropriou créditos indevidamente.”*

Adiante discute-se a natureza autônoma dos créditos referentes a fretes, independente do tratamento tributário dado a carga transportada. Este assunto foi enfrentado no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, documento que orienta a aplicação do conceito de insumos na geração de créditos de PIS/COFINS, em face ao REsp 1.221.170/PR, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e à Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, onde encontramos nos itens 158 a 161.

*“158. Assim, após a Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis)7, estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:*

*a) preço de compra do bem;*

*b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*

*c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*

*d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003);*

*e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;*

*f) tributos não recuperáveis.*

*159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.*

*160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:*

*a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;*

*b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.*

*161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003.*

O crédito de PIS/COFINS deverá ser calculado pela aplicação das alíquotas previstas no art. 2º, da Lei nº 10.833/2003 ou da Lei nº 10.637/2002, conforme o caso, sobre o valor dos itens descritos nos incisos do caput do artigo 3º, em ambas as Leis acima. Os custos de aquisição são considerados para se estabelecer o valor dos bens e serviços listados no art. 3º, das Leis de regência do regime não cumulativo de PIS/COFINS.

Desta forma os valores pagos a título de frete na aquisição de mercadorias para insumo ou revenda devem receber o mesmo tratamento da carga a que o frete se refira, pois integrará o valor do item no seu registro como ativo do adquirente.

Logo, o correto registro no DACON é relevante para que a autoridade tributária possa avaliar o valor do crédito devido ao contribuinte, não perdendo de vista que os créditos decorrentes de presunção somente podem ser utilizados na compensação do PIS/COFINS, conforme previsto no artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, reproduzido abaixo:

*“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)”*

Já o artigo 8º, da IN RFB nº 660, de 17 de julho de 2006, em seu § 4º, que trata do crédito presumido em atividades agroindustriais, determina que este tipo de crédito não é passível de ressarcimento, mas apenas da compensação com os débitos da própria contribuição, como está expresso no caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, reproduzido acima.

O pedido inicial da Recorrente é de ressarcimento, desta forma, a correta classificação dos créditos é importante para se determinar se o crédito pode ou não ser ressarcido.

Novamente o contribuinte falha em demonstrar o seu direito ao crédito que ficaria sujeito a ato saneador da autoridade tributária, que entendo incabível, conforme já discutido no ônus da prova.

Sem razão à Recorrente neste ponto.

## **6. Glosa dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado**

Os ativos em questão são os abaixo relacionados, conforme reproduzimos do texto do Recurso Voluntário:

- a) Furadeiras e Serra tico-tico: São máquina utilizada na manutenção de outras máquinas e equipamentos, bem como instalações destinados a produção;*
- b) Transformadores: Responsável pelo fornecimento de energia elétrica para as unidades de produção;*

- c) Painéis de Controle e Instalação Elétrica: Os painéis de controle, controlam as máquinas da fábrica de ração, secadores de grãos, algumas funções das granjas de suínos, etc.;*
- d) Instalação Elétrica: Trata-se da instalação elétrica nas granjas, armazéns de beneficiamento de cereais e fábrica de ração;*
- e) Bomba Draga: Utilizada para abastecimento de água nas granjas de produção de suínos;*
- f) Purificador de Água: Purificador instalado no armazém de beneficiamento de cereais para os funcionários beberem água.”*

Também levanta-se a questão a respeito de instalações elétricas não detalhadas.

A possibilidade de utilização de créditos decorrentes das despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado decorre da previsão no artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, conforme podemos constatar a seguir:

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

*(...)*

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

*(...)*

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

*(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*(...)*

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

*(...)*

*§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.”*

O Acórdão da DRJ reproduz trecho da Solução de Divergência COSIT nº 7 de 2016, onde se reforça que os ativos que podem gerar créditos decorrentes de sua depreciação são apenas aqueles que “*são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços*”.

De fato, apenas reforça o inciso VI, do caput do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, conforme exposto acima. Assim, os bens que podem gerar créditos precisam estar diretamente relacionados à produção de bens ou à prestação de serviços.

Desta forma, tendo em vista a descrição exposta pela própria Recorrente, conforme reprodução acima, de pronto descarto que ferramentas de uso geral, como furadeiras e serras tico-tico, assim como a Bomba Draga e Purificador de Água, possam estar diretamente empregadas no processo produtivo da Recorrente, ainda que eventualmente tenham alguma utilidade neste. No caso das instalações elétricas, a Requerente não trás aos autos do processo maiores informações que possam vincula-las exclusivamente ao seu processo produtivo.

No entanto, os painéis de controle e motor relacionados a descarga de silo utilizados na granja de leitões, além de um painel de comando RDB utilizado na fábrica de rações, conforme consta no Recurso Voluntário, são itens que independem de maiores esclarecimentos para relacioná-los ao processo produtivo de uma granja de suínos e fábrica de rações.

Neste sentido, dou razão parcial à Recorrente, a fim de determinar a reversão da glosa em relação apenas aos painéis de controle e comando, relacionados à granja e à fábrica de rações, mantendo a glosa em relação aos demais itens.

## **7. Crédito decorrente de encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado - Edifícios.**

Neste ponto a lide gira em torno das restrições previstas no artigo 31, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, conforme reproduzo a seguir:

*“Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

*§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.*

*(...)”*

Ocorre que os valores de créditos pretendidos referem-se a imóveis que foram construídos no período anterior a 30 de abril de 2004, conforme previsão do *caput*, porém incorporados após 1º de maio de 2004 ao patrimônio da Recorrente.

Os créditos em litígio referem-se a despesas com a depreciação destes imóveis e estas somente são possíveis de serem reconhecidas em relação a bens concluídos e prontos para uso, assim como encontramos no item 55, do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 27\_rev14, de 31/07/2009, conforme reproduzo abaixo:

*“55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.”*

Como vemos, só faz sentido apropriar despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado quando o bem imóvel está pronto para o uso, o que envolve inclusive o reconhecimento da conclusão da obra pela Administração Municipal, através do “habite-se”. Sendo assim, apesar das despesas necessárias à construção terem sido de período anterior à autorização legal para o reconhecimento dos créditos com a depreciação destes bens, deve-se

considerar como data de aquisição, o dia da incorporação dos prédios no ativo do contribuinte, após a sua disponibilidade efetiva para uso.

O tema já havia sido discutido por ocasião do **Acórdão nº 14-95.949 - 11ª Turma da DRJ/RPO**, onde o julgador de primeira instância analisa as alegações da autoridade tributária, que afirmou ter recebido as notas fiscais, referentes a construção, sem que as mesmas fossem segregadas por imóveis, impossibilitando a apuração dos custos de construção de cada um. A Recorrente, por sua vez, arguiu que apresentou todas as notas fiscais necessárias à apuração e que bastava à autoridade tributária perguntar sobre a devida apropriação dos custos por imóvel.

No entanto, a Recorrente não apresentou a devida segregação dos documentos fiscais referentes aos custos de construção e, não havendo uma transação comercial pela aquisição de cada prédio, mas sim uma apuração dependente do seu custo para se determinar o valor do ativo e os montantes considerados como despesas de depreciação, o estabelecimento do custo de construção de cada ativo torna-se essencial para a apuração do valor dos créditos pretendidos.

Ademais, as despesas de depreciação precisam ser consideradas de forma individualizada por ativo, tendo em vista que a depreciação nada mais é do que o rateio no tempo dos custos de aquisição, que contribuirão para as receitas de mais de um exercício futuro, com base especialmente no tempo estimado da vida útil econômica do bem, sendo influenciada pelo tipo de uso e sua intensidade, como podemos deprender da leitura dos itens 60 e 61 do CPC 27.

*“60. O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.*

*61. O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.”*

Esta disposição do CPC implica na individualização dos ativos de forma a permitir o cálculo de suas despesas de depreciação.

Sendo assim, não tendo a Recorrente apresentado o devido detalhamento do crédito pretendido, reproduzo o meu entendimento do item anterior sobre o ônus da prova, onde considero que não cabe nem à autoridade tributária, nem à autoridade julgadora sanar eventuais ausências de provas, que deveriam ter sido produzidas pela Recorrente, e que não o fez na instância devida, apesar de ter sido apontado o fato no Despacho Decisório.

Sem razão à Recorrente.

## **8. Crédito presumido de atividades agroindustriais**

O Despacho Decisório afirma, com base no caput do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, já reproduzido no item 6 acima, e artigo 8º, da IN RFB nº 660/2006, que não cabe pedido de ressarcimento sobre os créditos presumidos da atividade agroindustrial.

Já a recorrente cita a o artigo 16, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005 como sendo base legal para o direito ao ressarcimento de créditos presumidos, em razão do seu texto

não fazer distinção entre as naturezas dos créditos. Também alega que o ônus da prova caberia à autoridade tributária.

O artigo 16, da Lei nº 11.116/2005 tem a seguinte redação:

*“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

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

*II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”*

Vemos que a Lei, ao contrário do que alega a Recorrente, especifica que os créditos que são passíveis de ressarcimento são aqueles acumulados em razão da aplicação do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e do artigo 15, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, a qual trata da incidência da PIS/COFINS sobre importações, enquanto o crédito presumido para o qual se pretende o ressarcimento decorre do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004.

Este artigo ainda faz referência à motivação pela qual não teria sido possível a compensação dos referidos créditos com as contribuições PIS/COFINS, que seria a ausência de débitos a compensar em razão de vendas sujeitas a suspensão, isenção ou alíquota zero, nos termos do artigo 17, da Lei nº 11.033/2004.

Fica claro que a legislação citada pela Recorrente é incabível para abarcar as suas pretensões.

Por outro lado, a própria Lei nº 10.925/2004, em seu artigo 9º-A, reforçar que a regra geral é a de não ressarcimento do crédito presumido ao estabelecer expressamente a exceção ao setor de laticínios, conforme reproduzo abaixo:

*“Art. 9º-A. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)*

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação aplicável à matéria; ou (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)*

*II - ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)”*

As demais alegações com base no artigo 73, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e artigos 2º e 3º, do Decreto nº 2.138/97, tão pouco aproveitam à Recorrente, pois referem-se à forma como o ressarcimento será realizado pela Receita Federal do Brasil, e não ao direito do contribuinte sobre o crédito.

Com relação ao direito ao crédito, o Despacho Decisório argumenta que a Recorrente não faria jus ao crédito presumido em razão do § 4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004.

O crédito presumido em questão refere-se às aquisições de produtos vendidos por pessoas físicas, ou recebidos de cooperados pessoas físicas em favor de pessoas jurídicas, inclusive cooperativas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal para consumo humano ou animal. A Recorrente tem como parte de suas atividades a produção de ração animal, produto classificado na NCM, no seu Capítulo 2 e, portanto, sujeito ao crédito presumido nas condições do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004.

O § 1º deste artigo ainda estende a possibilidade de crédito presumido às aquisições de produtos de cerealistas que processem e transportem produtos *in natura* e laticínios, nos termos de seus incisos.

A Recorrente também pode ter parte de suas atividades classificadas no inciso I, do § 1º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, e como o § 4º, deste mesmo artigo, veda que cerealistas se aproveitem dos créditos previstos no *caput*, a autoridade tributária interpretou que a Recorrente não poderia apropriar-se dos referidos créditos.

Mas é importante destacar que o § 3º, do artigo 8º, da IN RFB 660, de 17 de julho de 2006 é claro em determinar que o crédito presumido não é passível de ressarcimento, conforme trecho que reproduzo a seguir:

*“DO CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO*

*Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.*

*(...)*

*§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:*

*I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e*

*II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.”*

Assim também prevê o inciso II, do § 3º, do artigo 508, da IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.

*Art. 508. O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 504 e 505 será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos produtos agropecuários utilizados como insumos, de alíquota correspondente a (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º, e art. 15, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004; Lei nº 12.058, de 2009, art. 37; Lei nº 12.350, de 2010, art. 57; e Lei nº 12.599, de 2012, art. 6º; Lei nº 12.839, de 2013, art. 2º):*

*(...)*

*§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo (Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 29):*

*I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e*

*II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, salvo disposição em contrário na legislação pertinente.”*

Também foram registradas notas fiscais de mercadorias para a revenda como operações sujeitas ao direito creditório previsto no artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004. Neste caso, o caput do artigo 8º, expressamente prevê que o crédito presumido deve-se em relação às operações previstas no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, aquisições de bens ou serviços para insumos.

Desta forma, aquisições de bens para revenda não devem ser consideradas na geração de crédito presumido de atividade agroindustrial.

Entendo que as diversas atividades da Recorrente precisam ser consideradas separadamente para fins de reconhecimento do crédito presumido de atividades agroindustriais, e que as aquisições devam ser devidamente separadas entre as que geram crédito e as que não geram, no entanto, como já esclareci acima, o crédito presumido de atividades agroindustriais não é passível de ressarcimento e a glosa não deve ser revertida.

Sem razão à Recorrente.

## 9. Correção Monetária

A Recorrente requer que seus créditos seja corrigidos monetariamente a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, até a data de sua efetiva utilização.

A correção monetária dos créditos de PIS/COFINS para fins de ressarcimento é expressamente proibida por Lei, nos termos do artigo 13, da Lei nº 10.833/2003.

*“Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

(...)

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

(...)

*VI - no art. 13 desta Lei.”*

No entanto, o artigo 24, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 determina que:

*Art.24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.*

Em atendimento à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Recursos Especiais 1.767.945/PR; REsp 1.768.060/RS, REsp 1.768.415/SC, submetidos à sistemática do art. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, que determina que considera-se resistência injustificada da Fazenda Pública, ao aproveitamento do crédito, emitir decisão após o prazo estipulado no artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer SEI nº 3.686/2021/ME, acompanhado pela Nota Técnica CODAR nº 22/2021, que trata da aplicação da taxa SELIC aos pedidos de ressarcimento e outros, dando cumprimento à decisão do STJ, já referida.

A decisão do STJ reconhece que os créditos do regime não cumulativo são de natureza escritural e, portanto, não devem ser submetidos à correção monetária por ocasião do

seu aproveitamento, mas também indica que a resistência injustificada à utilização do crédito pela Fazenda Pública configura exceção a esta regra, pelo que resta claro da leitura do voto do eminente relator, o Ministro Sérgio Kukina:

*“Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.”*

*Veja-se o conteúdo de mencionados dispositivos legais:*

***Lei 10.833/2003***

***Art. 13.*** *O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

*[...]*

***Art. 15.*** *Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*

*[...]*

*VI - no art. 13 desta Lei.*

*A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.*

*(...)*

*A doutrina especializada não diverge dessa constatação, consoante leciona André Mendes Moreira em sua obra "A não cumulatividade dos tributos" (2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 435):*

*A não cumulatividade do PIS/COFINS parte da mesma premissa: os créditos das referidas contribuições são meramente escriturais, e, portanto, não geram dívida do Poder Público para com o contribuinte. Seu fim é puramente contábil, para nada mais se prestando além do cálculo do valor devido, salvo se a lei dispuser em contrário [...]. A legislação, confirmando o que se está a expor, predica que o montante dos créditos de PIS/COFINS 'não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição'.*

*Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.*

*(...)*

*Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, conseqüentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.*

*Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco.”*

A atualização pela taxa SELIC dos créditos de PIS/COFINS sujeitos a ressarcimento resulta apenas da imposição de resistência indevida da Fazenda Pública à sua utilização pelo detentor do direito, sendo indevida nos demais casos.

Reconheço que o caso concreto enquadra-se na situação de imposição de resistência indevida pela administração, nos termos das decisões do STJ e demais disposições normativas já citadas acima.

Dou razão parcial à Requerente, no sentido de prover a correção monetária do crédito pretendido para ressarcimento, e tendo em vista que tanto a Manifestação de Inconformidade, quanto o Recurso Voluntário requerem a correção, pela Taxa SELIC, do crédito pretendido, o pedido estende-se também ao ressarcimento já implementado pelo Despacho Decisório, no entanto, a data de início da correção provida deve ser do primeiro dia após decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, do artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, até o dia da efetiva disponibilização.

### **Conclusão**

Tendo em vista o acima exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de reconhecer a reversão das glosas dos créditos referentes às despesas de depreciação de equipamentos do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo da Recorrente, nos termos do item 6, do Voto, e pela consideração da correção do crédito pela Taxa Selic, entre o primeiro dia após decorrido o prazo previsto no artigo 24, da Lei nº 11.457/2007 e a data da efetiva disponibilização à Requerente do ressarcimento concedido, determinando à autoridade competente que efetive as devidas correções no seu Despacho Decisório e promova o ressarcimento devido à Requerente.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral

### **Voto Vencedor**

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Redatora designada.

Na sessão de julgamento, este Colegiado, por maioria dos votos, divergiu do ilustre Conselheiro Relator especificamente a respeito da glosa de frete sobre mercadorias adquiridas para revenda. Naquela oportunidade, fui designada para redigir o voto vencedor.

Em síntese, a autoridade fiscal, apesar de reconhecer que o frete na compra de um insumo é contabilizado como custo desse insumo, e que por esse motivo geraria direito ao crédito de COFINS não cumulativo, glosou a linha do DACON referente ao frete de bens para revenda, por entender que as notas fiscais foram informadas sem observar a natureza dos bens e produtos objetos dos serviços de frete. As glosas foram mantidas pelo Conselheiro Relator que entendeu que o correto registro no DACON seria relevante para que a autoridade tributária pudesse avaliar o valor do crédito devido ao contribuinte, em razão da referida vinculação.

Este Colegiado, no entanto, por maioria, divergiu desse entendimento, por concluir que inexistente na legislação qualquer restrição ao direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete).

Extrai-se do teor do art. 3º, §2º, II, da Lei n.º 10.833/2003, colecionado a seguir, que a limitação ao direito creditório se refere tão somente aos bens/serviços não tributados ou sujeitos à alíquota zero:

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

*(...)*

*§ 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; e*

Inexistindo, portanto, na legislação qualquer vinculação entre o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) e a tributação do bem transportado, conclui-se que os créditos referentes a fretes possuem natureza autônoma, independentemente do tratamento tributário dado a carga transportada.

Pelo exposto, sendo a questão controvertida nos presentes autos apenas a existência de vinculação entre o frete e o regime tributário da mercadoria por ele transportada, uma vez que a própria autoridade fiscal reconheceu a existência do crédito, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que seja também revertida a glosa dos créditos relativos ao frete na aquisição de bens para revenda sujeitos à alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara

## Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto vencedor da Conselheira Redatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela divergir quanto à decisão de reverter a glosa de fretes na aquisição de produtos que não possam gerar créditos ressarcíveis, total ou parcialmente. **A ilustre Conselheira entende que os serviços de fretes possuem natureza autônoma, independentemente do tratamento tributário dado a carga transportada.** Explico.

A glosa refere-se a notas fiscais de serviços de frete e foi assim justificada:

Já em relação aos serviços utilizados como insumos (linha 03 das fichas 06 e 16 do DACON), a contribuinte se utilizou de notas fiscais de serviços de frete na compra para a formação do crédito de tal linha. **Apesar de não existir previsão legal explícita para se gerar crédito a partir de tal operação, sabemos que o frete na compra de um insumo é contabilizado como custo desse insumo,** e por esse motivo existem várias decisões que concordam com o creditamento desses fretes. Dessa forma, solidarizamos-nos à linha de raciocínio que diz que se o frete na compra faz parte do custo do bem adquirido, então ele também pode gerar crédito. **No entanto, deve-se respeitar a natureza da aquisição para se classificar tais custos de frete,** ou seja: fretes de compras de bens adquiridos para revenda devem ser incluídos na linha 1 do DACON, já fretes de compras de bens utilizados como insumos devem ser incluídos na linha 2 do DACON, e, por fim, fretes de compras de bens que geraram créditos presumido, devem ser classificados na linha referente aos créditos presumidos. No presente caso, a interessada incluiu fretes sobre compras para comercialização na linha referente a

serviços utilizados como insumos, não respeitando assim a natureza da operação. Assim, foram glosadas todas as notas fiscais de frete sobre compra para comercialização apresentadas na Linha 3 do DACON.

O Colegiado *a quo* negou provimento ao pedido, nos seguintes termos, em apertada síntese:

No presente caso, a interessada opõe-se a glosa de dispêndios com fretes, mas não demonstra que as Notas Fiscais respectivas, contempladas na Linha 03 do DACON, referem-se a transporte (apropriado no custo) de bens adquiridos passíveis de gerar crédito. Nesse contexto, não há como reverter a glosa.

A questão sobre o conceito de insumos para fins de creditamento no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS foi decidida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia e afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos.

Tratava-se de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões.

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete**, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

#### EMENTA

(...)

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

(...)

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

**5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e**

**pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

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

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

**Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Ou seja, no próprio REsp nº 1.221.170/PR, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes**, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

**No caso do frete nas aquisições de insumos, considerado de forma isolada (autônoma)**, não gera créditos de PIS e de Cofins, pois é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente. Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento.

Vejam os que consta no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

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

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

Da mesma forma, sabe-se que o direito utiliza, na interpretação das leis, a máxima “o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la”, ou *inclusio unius alterius exclusio*. Se a lei não incluiu o frete de compra dentre os itens geradores de crédito, é porque desejou excluí-lo.

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

Art. 289. **O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas** será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte** e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

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

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

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. **Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito.**

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

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista casos em que **(i)** a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida (por exemplo, nas hipóteses de crédito presumido agroindustrial), nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; **(ii)** os insumos (ii.1) são tributados pelas contribuições à alíquota zero; (ii.2) são NT – não-tributados; (ii.3) são isentos; (ii.4) estão com a tributação suspensa; e (ii.5) estão sujeitos ao regime monofásico, e **(iii)** o insumo transportado gera crédito que não é ressarcível, somente podendo ser utilizado para dedução na escrita fiscal, **hipóteses nas quais a operação de aquisição não irá gerar crédito ressarcível, seja sobre o insumo, seja sobre o frete respectivo.**

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

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

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

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto n.º 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

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

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

Trago precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

**i) Apelação Cível nº 5002035-71.2021.4.04.7206/SC, Relator DESEMBARGADOR FEDERAL RÔMULO PIZZOLATTI, Data da Decisão: 13/09/2022:**

É de se observar, contudo, que a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar o inciso II do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (que permite a dedução de créditos de PIS e COFINS calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos), não pode ser aplicada desconsiderando-se as demais disposições da legislação de regência, muito menos aquelas normas previstas nas próprias Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que veiculam hipóteses em que é vedada a dedução de crédito.

Pois bem. No caso em exame, a impetrante é comerciante varejista de combustíveis para veículos automotores (cf. cláusula quinta do seu ato constitutivo, evento n.º 1, "ANEXOSPET2"). Por outro lado, **pretende o reconhecimento do direito de deduzir créditos, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS** (Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, art. 3º), **dos valores que paga pelo transporte (frete), desde a refinaria ou distribuidora até os seus estabelecimentos, dos combustíveis que adquire para revenda, os quais estão sujeitos à alíquota zero das contribuições** (art. 4º da Lei n.º 9.718, de 1998, na redação dada pela Lei n.º 9.990, de 2000, e alterações posteriores).

Contudo, razão não assiste à impetrante, como bem demonstrou o juiz da causa.

É que o art. 3º, IX, das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permite a dedução de créditos do "frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, (...)". Porém, no caso da operação de compra de mercadoria para revenda, **o frete não constitui uma nova hipótese de dedução de créditos, mas o seu valor compõe o valor da aquisição dos bens adquiridos para revenda**, que serve como base de cálculo dos créditos (custo de aquisição).

Ora, nesse caso, não pode a impetrante, como pretende, deduzir os créditos de PIS e COFINS, por expressa vedação do art. 3º, §2º, II, das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, in verbis:

(...)

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

(...)

**§ 2º Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

**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).**

Acresce que, no julgado invocado pela impetrante (REsp 1215773/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 22/08/2012), o Superior Tribunal de Justiça reconheceu o direito da contribuinte concessionária de veículos deduzir crédito de PIS e COFINS do valor pago pelo frete dos veículos adquiridos da fabricante para revenda, o que não se relaciona ao caso dos autos, que diz respeito ao frete pago por comerciante varejista de combustíveis. Por outro lado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já analisou caso idêntico ao presente, ocasião na qual assentou que, **"se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum, visto que (...) o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto n.º 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime"**. Confira-se:

(...)

Enfim, cabe sinalar que pouco importa a alegação da impetrante de que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, reconheceu o direito à dedução de crédito de PIS e COFINS dos valores despendidos pelo comerciante varejista com o transporte dos combustíveis. Apenas importa, no presente caso, que a autoridade impetrada expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da impetrante. Na verdade, se a impetrante pudesse efetivamente obter na esfera administrativa o reconhecimento do direito aqui postulado, por amparado em decisões do CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Dessarte, agiu com acerto o juiz da causa ao denegar o mandado de segurança.

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação.

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Especial, conforme Acórdão n.º 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, **em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal**, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

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

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

Mérito

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, **essa decisão**, de cunho eminentemente jurídico, **não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito**.

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

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

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

(...)

2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO

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

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

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

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

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

**c) Acórdão nº 9303-009.754, Sessão de 11/11/2019**

CUSTOS. FRETES. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO/SUSPENSÃO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS.

Igualmente nesse sentido tem decidido as turmas ordinárias deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme os seguintes precedentes:

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

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

(...)

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

(...)

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

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

**b) Acórdão n.º 3302-004.329, Sessão de 25/05/2017**

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

2.3.4.1 Da glosa vinculada às operações com alíquota zero.

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

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

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

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

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

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto.  
(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares