



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.903677/2014-68
ACÓRDÃO	3202-002.907 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONFEPAR AGRO-INDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR).

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

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS DESONERADOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENFEITORIAS. EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO.

No regime da não cumulatividade, admitem créditos calculados sobre os encargos de depreciação todas as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas sobre (1) as despesas de fretes na aquisição de insumos (leite cru) contratados pela recorrente de

pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos não sujeitos à incidência das contribuições, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços (frete) registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições e (2) dos encargos de depreciação efetuados em relações as benfeitorias efetuadas na ampliação do barracão da oficina mecânica.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o indeferimento de Pedido de Ressarcimento de crédito do PIS – Mercado Interno Não Tributado (PerDcomp nº 03449.89677.280813.1.1.10-1008), no valor de R\$ 467.082,48, decorrentes das operações com o mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições que remanesceram ao final do 3º trimestre de 2012, ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação, no qual houve o deferimento parcial do creditório no montante de R\$ 363.918,52.

Na Informação Fiscal a autoridade tributária informa que a pessoa jurídica é uma cooperativa tendo como atividade a fabricação de laticínios. E que grande parte da receita não é tributada, face redução da alíquota a zero (Lei nº 10.925/2004, art. 1º, incisos XI, XII, XIII e XXIV) e suspensão do leite in natura (art. 9º, inciso II, da mesma Lei).

Ressalta que a Recorrente usa o método de rateio proporcional e que os valores dos pedidos de ressarcimentos são compatíveis com os valores dos créditos informados na EFD-Contribuições.

Constatou ainda a fiscalização que as receitas de exportação declaradas são compatíveis com os valores das exportações registradas no SISCOMEX, houve a confirmação da regularidade cadastral dos principais fornecedores da contribuinte, bem como, a compatibilidade entre os valores das NFe e dos CTe emitidos pelos principais fornecedores com os valores

escriturados e que a contribuinte não utilizou o crédito requerido em deduções/descontos ou em outro pedido de ressarcimento.

Da auditoria das informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital – EFD-Contribuições e das informações prestadas pela contribuinte, apurou-se irregularidades, sendo assim, houve as seguintes glosas:

1 – DOS FRETES

1.i- Frete na aquisição de insumos (leite cru) não sujeitos ao pagamento das contribuições

1.ii- Despesas com Armazenagem e Fretes na aquisição de bens e serviços não considerados insumos e fretes internos entre estabelecimentos

1.iii- Frete de produtos acabados

2- Juros do imobilizado; e

3- Bens do ativo imobilizado.

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada parcialmente procedente pela 31ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento para reconhecer o crédito adicional de R\$ 5.304,24, formalizada através do acórdão 108-009.826, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

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. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados à validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o

preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

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

Certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é ônus da contribuinte a demonstração de forma cabal e específica, mediante comprovação minudente, da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. GLOSAS.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação específica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça nº Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

São considerados insumos os serviços utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS.

Não há previsão legal específica para a apuração de crédito em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição 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 aos correspondentes bens adquiridos.

FRETE. AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO.

Apenas os fretes vinculados aos bens onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins ensejam os respectivos direitos creditórios, pois, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não confere direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE E ARMAZENAGEM.

As despesas com frete e armazenagem somente conferem direito ao crédito se contratada com pessoa jurídica domiciliada no país, desde que se refira a operação de venda e o ônus seja suportado pelo vendedor.

O conceito de frete e armazenagem não alcança despesas de natureza completamente diversa, como são os serviços de movimentação de carga, logísticos, acondicionamento de carga etc.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENFEITORIAS. EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO.

No regime da não cumulatividade, admitem créditos calculados sobre os encargos de depreciação todas as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

DESPESAS COM EFLUENTES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Admitida a necessidade e essencialidade do tratamento de efluentes, bem como sua relação com as atividades produtivas, afasta-se a glosa aplicada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça nº Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

São considerados insumos os serviços utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela

legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS.

Não há previsão legal específica para a apuração de crédito em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição 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 aos correspondentes bens adquiridos.

FRETE. AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO.

Apenas os fretes vinculados aos bens onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins ensejam os respectivos direitos creditórios, pois, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não confere direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE E ARMAZENAGEM.

As despesas com frete e armazenagem somente conferem direito ao crédito se contratada com pessoa jurídica domiciliada no país, desde que se refira a operação de venda e o ônus seja suportado pelo vendedor.

O conceito de frete e armazenagem não alcança despesas de natureza completamente diversa, como são os serviços de movimentação de carga, logísticos, acondicionamento de carga etc.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENFEITORIAS. EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO.

No regime da não cumulatividade, admitem créditos calculados sobre os encargos de depreciação todas as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

DESPESAS COM EFLUENTES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Admitida a necessidade e essencialidade do tratamento de efluentes, bem como sua relação com as atividades produtivas, afasta-se a glosa aplicada.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pela homologação integral do crédito pleiteado.

Em suma, é o Relatório.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a analisar o mérito.

DO MÉRITO**Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR**

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do

conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

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

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

1- DAS GLOSAS

Segundo a fiscalização, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito, por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo. Tratam-se das seguintes glosas:

1 – DOS FRETES

1.i- Frete na aquisição de insumos (leite cru) não sujeitos ao pagamento das contribuições

Como relatado, a cooperativa tem por atividade a fabricação de laticínios e auferir receita não tributada pela suspensão (leite in natura – art. 9º, II, da Lei nº 10.925/04) e pela alíquota zero (Leite pasteurizado ou industrializado, leite em pó, bebidas lácteas, queijos, soro de leite fluido, manteigas etc. – art. 1º, XI, XII, XIII e XXIV da Lei nº 10.925/04).

No que cerne ao direito a tomar crédito sobre aquisições de insumos (leite cru) não sujeitos ao pagamento das contribuições, entendeu a fiscalização que não há crédito em relação a bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

A fiscalização argumentou a existência de previsão legal para apuração de créditos sobre fretes apenas e tão somente se relacionados com operações de venda e se suportados pelo vendedor, nos termos do art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei n. 10.833/2003.

No entanto, sustentou a possibilidade de inclusão dos valores dispendidos com frete na aquisição de insumos, já que essa despesa comporá o custo de aquisição do produto. Para que isso seja possível a fiscalização aduz que o frete esteja submetido à tributação e, além disso, é necessário que o bem adquirido também dê direito à apuração de crédito.

Assim, o frete é um acessório, não sendo possível a apuração de um crédito como uma despesa autônoma. Portanto, o frete, por ser custo de aquisição do insumo, assume a mesma natureza deste, não podendo ser admitido o crédito se o custo do bem adquirido não pode ser inserido na base de cálculo dos créditos.

Com a devida vênia, dirijo do acórdão recorrido e da fiscalização, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS ou ser submetido ao crédito presumido, o frete é tributado, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela contribuinte será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Por tais razões, revento as glosas de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos não sujeitos à incidência das contribuições, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços (fretes) registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

1.ii- Despesas com Armazenagem e Fretes na aquisição de bens e serviços não considerados insumos e fretes internos entre estabelecimentos

Ratificado pelo julgador de piso, a fiscalização glosou despesas com fretes na aquisição de bens e serviços não considerados insumos, pois nos memoriais de cálculo apresentados pela contribuinte, ou extraídos da EFD Contribuições, a empresa incluiu bens e serviços que não encontram enquadramento no conceito de insumo. Tratam-se, na verdade, de despesas gerais de áreas diversas ou outros gastos operacionais, sem direito a crédito das contribuições relativas ao PIS e à COFINS.

Em sua defesa, alega a Recorrente que a fiscalização não aceitou a destinação dos insumos e a utilização dos serviços prestados no processo produtivo, mas a contribuinte sequer aponta quais insumos e serviços que julga terem sido indevidamente desconsiderados pela fiscalização.

Daí, reitera o julgador de piso que ônus da prova é da contribuinte, cabendo a ela comprovar o seu direito creditório e que a prova deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

A fiscalização também efetuou a glosa de despesas de armazenagem e fretes internos entre estabelecimentos da pessoa jurídica por entender que é autorizado o crédito, somente, com o frete nas operações de venda, quando o ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

Em sua defesa, alega a Recorrente que os fretes internos tratam-se de frete na operações de venda, pois as vendas nem sempre são diretas, havendo necessidade de que os produtos ou mercadorias sejam transferidos ou remetidos para filiais ou centros de distribuição.

Sendo assim, percebe-se da defesa da Recorrente que, de fato, não se tratam de fretes na operação de venda, mas de fretes internos entre estabelecimentos da contribuinte conforme alegou a fiscalização.

Ratificando o acórdão recorrido, a glosa se deu por ausência de provas da efetividade das operações. Todavia, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar o direito pleiteado. Daí, se ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento, conforme inteligência do inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 3º- Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no §1º:

VII- o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

Não há como afastar a regra contida nos art. 170 do CTN, impõe-se como imperioso a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário para validação da compensação do crédito tributário.

Sobre os “fretes sobre vendas” de mercadorias está previsto o seu creditamento, desde que o ônus do seu pagamento for suportado pelo vendedor, conforme estabelece a Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX.

Outrossim, também esclarece a fiscalização que ficou impossibilitada de examinar a natureza dos fretes internos, pois nas planilhas apresentadas pela contribuinte, não há especificação (segregação) dos fretes de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme previsto no art. 172º, § 1º, inciso IX, IN RFB Nº 1911/2020.

Não comprovando a Interessada que os dispêndios com fretes se enquadram nessas hipóteses, deve ser mantida a glosa.

Por iguais razões acima exposta, ou seja, por ausência de comprovação de efetividade das operações, também mantenho hígidas as respectivas glosas

1.iii- Frete entre estabelecimentos de produtos acabados

No que se refere as glosas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da cooperativa, tal questão não merece maiores digressões, merecendo aplicar ao tema a Súmula CARF nº 217:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Portanto, mantenho as glosas.

2- Juros do imobilizado

Foram glosados créditos referentes aos juros do imobilizado por entender o fiscal que a apropriação dos juros não se deu durante as fases de construção e pré-operacional, de modo que não faria jus aos créditos.

Acertada foi a decisão da fiscalização.

Da legislação em vigor, não há previsão legal para tomada de crédito sobre juros pagos ou incorridos como custo ou despesa operacional (art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977):

Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

- a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;
- b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e préoperacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

A redação do supracitado Decreto-Lei só foi alterada com a Lei nº 12.973/14 (sem modificação do caput):

Art 17 - Os juros, o desconto

(...)

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

b) os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

Portanto, ratificando o entendimento do julgador de piso, por ausência de previsão legal, juros sobre o ativo imobilizado não geram direito a crédito de PIS/COFINS.

3- Bens do ativo imobilizado

No relatório de fiscalização foram glosados créditos decorrentes de diversos itens pelo motivo de, segundo a fiscalização, não serem utilizados na atividade principal produtiva (hospedagens, viagens e refeições de técnicos, locações de caçambas para entulhos e despesas com cartório, limpeza, transporte de produtos acabados, veículos de passeio, câmeras de segurança, e edificações e benfeitorias de estação de tratamento de efluentes e do barracão da oficina mecânica, asfalto, prédios administrativos, lagoas, poços artesianos, rede de esgoto, entre outros).

A Recorrente discorda da Autoridade Fiscal que “entendeu, com base no artigo 3º, VII, da Lei 10.833/2003, que o pleito creditório, especialmente quanto às benfeitorias, não se enquadra na atividade principal da empresa” e que “uma das glosas se refere à ampliação do tratamento de efluentes e outra da ampliação do barracão da oficina mecânica.

Neste ponto, as glosas efetuadas sobre encargos de depreciação efetuados em relações as benfeitorias e as edificações em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, despesas com tratamento de efluentes já foram revertidas pelo julgador de piso.

Todavia, manteve-se as glosas sobre os gastos com a ampliação do barracão da oficina mecânica.

Entretanto, discordo do entendimento da fiscalização, a reversão da glosa tem amparo legal no artigo 3º, VII, da Lei 10.833/2003, e por isso, revento a glosa referente a ampliação do barracão da oficina mecânica merece ser revertida.

E por sua vez, por ausência de previsão legal, mantenho hígidas as glosas com a ampliação de tratamento de efluentes.

4- Produtos Químicos

Pela Fiscalização, houve a glosa e os produtos químicos utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais devem ser considerados insumos.

Entretanto, o julgador de piso, ao reconhecer a essencialidade e relevância dos respectivos dispêndios, decidiu por reverter tais glosas.

Neste recurso, a Recorrente insurge-se novamente contra as glosas que já foram revertidas pelo julgador de piso.

Sendo assim, por ausência de interesse de agir, não conheço do pedido.

5- Da Preclusão Consumativa

Ademais, existem glosas que não foram especificamente impugnadas pela Recorrente em sede de Manifestação de Inconformidade.

Sendo assim, por se tratar de inovação recursal, impugnadas, somente, neste recurso, deve-se aplicar os efeitos da preclusão consumativa sobre os pedidos, portanto, deixo de conhecer os seguintes tópicos: a) **Material de Embalagens e Etiquetas para transporte**: caixas de papelão, filme stretch, filme para fardo de leite, fita adesiva, entre outros; b) **Peças em geral**: Torneiras, saboneteiras, cadeados, materiais e ferramentaria diversos (martelos/serras/chaves), materiais diversos para laboratório, peças aplicadas na manutenção de veículos a, peças aplicadas em empilhadeiras, lâmpadas e etc; c) **Material de Construção**: Tintas, solventes, massa corrida, baldes de pedreiros, cimento, brita, tijolo, areia, arame, e etc; d) **Aquisições de serviços** que não se agregam ao produto como: segurança, limpeza e dedetização, manutenção de veículos, manutenção elétrica geral e telefonia, despesas com associações e fundos de pesquisas, além de educação e treinamento, pinturas, poços artesianos, manutenção de empilhadeiras e paleteiros, análises e testes, manutenção de ar-condicionado, lavagem de caminhões, hospedagens, entre outros; e) **Outros itens**: sabão, materiais de limpeza, janelas de tela móvel e fixa, pneus, e etc.

Por fim, voto por conhecer em parte do presente Recurso, e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas:

(i) com fretes na aquisição de insumos (leite cru) contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos não sujeitos à incidência das contribuições, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços (fretes) registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

(ii) E despesas com encargos de depreciação de benfeitorias efetuadas em relação à ampliação do barracão da oficina mecânica.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima