



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.902447/2014-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.747 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente I. REIDI & CIA. LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

EDIFICAÇÕES/BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.
CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

O desconto de créditos sobre os custos/despesas com encargos de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, utilizados nas atividades da empresa, no prazo de 48 (quarenta e oito) meses, aplica-se somente a máquinas e equipamentos e, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, a edificações novas e a construções de edificações.

FRETES. OUTRAS SAÍDAS. CRÉDITOS. DESCONTO.
IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com fretes para o transporte de mercadorias não identificadas, denominadas “outras saídas” não dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

FRETES. FORMAÇÃO DE LOTE. EXPORTAÇÃO. DEPÓSITO FECHADO
OU ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS.

É permitido o desconto de crédito da contribuição em valores pagos a título de fretes para formação de lotes de exportação e fretes pagos a título de transporte de produtos para depósitos fechados ou armazéns gerais, em função de os mesmos se enquadrarem no conceito de insumos, por comporem o custo da operação de venda, previsto no artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto à tomada de crédito de depreciação de edificações e benfeitorias e de frete não especificado. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre o crédito de fretes para formação de lotes destinados à exportação e fretes de remessa para depósito fechado ou armazém geral. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Relator) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ari Vendramini.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente), Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ08 que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento (PER) e homologou em parte a Declaração de Compensação (Dcomp), objeto deste processo administrativo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel/PR, com base no Parecer de Auditoria Fiscal às fls. 177/183, reconheceu em parte o direito do contribuinte ao ressarcimento pleiteado e homologou parcialmente a Dcomp apresentada, conforme Despacho Decisório às fls. 175.

Intimada do Despacho Decisório, inconformada, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando em síntese que tem direito de descontar créditos sobre bens do ativo imobilizado, edificações e benfeitorias, calculados com base na depreciação acelerada, nos termos do inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, c/c o disposto no inciso III do § 1º, desse mesmo artigo, e do art. 6º, § 1º, da Lei nº 11.488/2007, bem como sobre as despesas com fretes nas operações, referentes ao transporte de mercadorias para formação de lote para exportação, remessa para depósito fechado e industrialização e demais saídas.

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a improcedente, nos termos do Acórdão nº 108-011.108 – 34ª Turma da DRJ08, às fls. 193/210, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. FUNDAMENTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Os fundamentos de fato da manifestação de inconformidade devem estar acompanhados dos elementos de comprovação. Alegações sem a devida produção de provas não são suficientes por si sós para a revisão da decisão recorrida.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CEREALISTA. NATUREZA DA ATIVIDADE. CRÉDITOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O exercício das atividades próprias das cerealistas que consistem em limpar, padronizar, armazenar e comercializar grãos não caracteriza atividade agroindustrial por não transformar o produto agropecuário vedando o creditamento sobre máquinas e equipamentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO SOBRE CUSTO DE AQUISIÇÃO. APROVEITAMENTO ACELERADO. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS.

As edificações e benfeitorias em imóveis instalações em imóveis próprios ou de terceiros geram créditos não cumulativos calculados sobre a correspondente despesa de depreciação, interditado o aproveitamento acelerado sobre o custo de aquisição ou de construção.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO, DEPÓSITOS FECHADOS, ARMAZÉNS, PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E OUTRAS SAÍDAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com transporte para a formação de lote de exportação, pra depósitos fechados ou armazéns, para industrialização e outras não se caracterizam como fretes incorridos na operação de venda, ainda que prévios a ela, e portanto, não permitem a apuração de créditos da não cumulatividade.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando em síntese: I) inicialmente, informou fato superveniente sobre a natureza de suas atividades econômica e do seu direito de aproveitar crédito presumido do PIS e da Cofins, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, carreando aos autos cópias das decisões do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, às fls. 282/293, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), às fls. 294/307, reconhecendo que suas atividades de beneficiamento (limpeza, secagem, classificação e armazenagem) de produtos *in natura* de origem vegetal enquadram-se no conceito de produção, razão pela qual faz jus ao crédito presumido previsto no art. 8º daquela lei, conforme processo nº 5000412-66.2016.4.04.7005/PR; informou que essa decisão transitou em julgado em 14/02/2019; e, II) no mérito, defendeu o seu direito de descontar créditos sobre: II.1) depreciações aceleradas das edificações e benfeitorias: segundo seu entendimento, o direito de descontar créditos sobre os custos de edificações e benfeitorias independe do conceito de insumo ou do processo produtivo e está previsto no inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e, ainda, que o art. 6º da Lei nº 11.488/2007 dá respaldo expresso aos créditos pela depreciação acelerada; ressaltou que a Lei nº 11.051/2004 não trata de edificações e benfeitorias e sim de máquinas e equipamentos utilizados no processo industrial; e, II.2) frete nas operações de venda: as despesas com o transporte de mercadoria para formação de lote de exportação e remessa para depósito fechado ou armazém geral, bem como na saída de mercadoria não especificada, classificam-se como despesas de frete na operação de venda e, portanto, dão direito ao desconto de créditos, conforme previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em síntese, é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O recurso voluntário interposto pelo contribuinte atende aos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Quanto ao fato superveniente, decisão transitada em julgado, nos autos do processo nº 5000412-66.2016.4.04.7005/PR, reconhecendo a atividade de beneficiamento (limpeza, secagem, classificação e armazenagem) de produtos *in natura* de origem vegetal, desenvolvida pela recorrente, como atividade de produção, e o seu direito ao crédito presumido do PIS e da Cofins previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, no nosso atendimento, em nada afeta o julgamento das matérias em discussão nesta fase recursal.

Nesta fase recursal, a recorrente impugnou a glosa dos créditos descontados sobre: 1) depreciações aceleradas sobre edificações e benfeitorias; e, 2) frete nas operações de venda.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e Cofins, respectivamente, vigentes à época dos fatos geradores dos PER/Dcomp em discussão, assim dispunham, quanto ao aproveitamento de créditos:

-Lei nº 10.637/2002:

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

(...).

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)

§ 1º 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 10.865, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

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

(...).

- 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:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi.

(...)

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

(...)

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

(...)

§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)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

(...)

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)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

IV - nos arts. 7º e 8º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...).

Posteriormente, a Lei nº 10.488/2007, assim dispôs sobre o desconto de créditos sobre depreciações de bens:

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, no custo de aquisição ou construção da edificação não se inclui o valor:

I - de terrenos;

II - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

III - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições previstas no caput deste artigo em decorrência de imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 3º Para os efeitos do inciso I do § 2º deste artigo, o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

§ 4º Para os efeitos dos incisos II e III do § 2º deste artigo, os valores dos custos com mão-de-obra e com aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições deverão ser contabilizados em subcontas distintas.

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de **edificações novas ou na construção de edificações**.

§ 6º Observado o disposto no § 5º deste artigo, o direito ao desconto de crédito na forma do caput deste artigo aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra.

Segundo os dispositivos legais citados e transcritos, os custos/despesas com encargos de depreciações de bens do ativo imobilizado, utilizados na produção de bens destinados à venda e com frete na operação de venda, dão direito a créditos da contribuição.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agro industrial que tem como atividades econômicas, dentre outras, o beneficiamento (limpeza, secagem, classificação), armazenagem e comércio de cereais.

Assim, com fundamento nos dispositivos legais citados e transcritos, no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e nas atividades econômicas desenvolvidas pela recorrente, passemos à análise das glosas dos créditos expressamente impugnadas nesta fase recursal.

1) Depreciações de edificações e benfeitorias

O desconto de créditos sobre os custos/despesas com encargos de depreciação acelerada está previsto no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que também se aplica ao PIS por força do disposto no art. 15, inciso II, desta mesma lei, e também no art. 6º, § 5º, da Lei nº 10.488/2007, citados e transcritos anteriormente.

O parágrafo 14 do art. 3º beneficia apenas e tão somente a aquisição de máquinas e equipamentos, conforme se verifica de sua redação; já o art. 6º da Lei nº 10.488/2007, embora beneficie edificações e benfeitorias, condiciona o benefício da depreciação acelerada somente aos gastos incorridos com **edificações novas ou na construção de edificações**, conforme consta literalmente do § 5º daquele artigo.

No presente caso, salvo prova em contrário, os créditos glosados foram de valores descontados sobre edificações e construções com mais de um ano de utilização.

Assim, a glosa dos créditos descontados sobre as depreciações aceleradas das edificações e benfeitorias, efetuada pela Fiscalização, deve ser mantida.

2) Fretes na operação de venda

Conforme demonstrado nos autos e reconhecido pela própria recorrente, os fretes nas operações de venda, em discussão nesta fase recursal, de fato, foram incorridos com o transporte de mercadorias para formação de lote destinado à exportação, com a remessa de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral, e com outras saídas, ou seja, com mercadorias não especificadas.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, inciso IX, prevê o desconto de créditos das contribuições para o PIS e Cofins sobre as despesas incorridas com frete na operação de venda, quando suportado pelo vendedor; já o caso inciso II, desse artigo, admite o crédito sobre frete incidente na compra de bens, quando suportado pelo adquirente.

O dispositivo legal diz expressamente que o desconto de créditos incide sobre o frete na operação de venda dos produtos fabricados/beneficiados. A própria recorrente reconheceu, em seu recurso voluntário (fls. 328) último parágrafo, informa que, na verdade, não se tratava de venda, afirmando literalmente:

Apesar de não estarem relacionados a uma nota de venda no momento da saída do estabelecimento, os produtos foram inequivocamente *destinados à venda*.

Assim, os fretes incorridos com as referidas despesas não se enquadram naquele inciso (IX).

Também, tais despesas, por não se enquadrarem no disposto no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e por não se subsumirem ao conceito de insumo dado pelo STJ na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, não dão direito ao desconto de créditos das contribuições.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre as referidas despesas, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

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

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

Esse também é o entendimento do STJ no julgamento do AgRg nº REsp 1.386.141/AL e no AgInt no AgInt bi REsp nº 1.763.878/RS, Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 1º/03/2019.

Dessa forma, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os fretes na operação de venda, de fato, despesas incorridas com o transporte de mercadorias para formação de lote destinado à exportação, com a remessa de mercadorias para depósito fechado e/ ou armazém geral, e com saída de mercadoria não especificada, deve ser mantida.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes

Voto Vencedor

Conselheiro Ari Vendramini, Redator designado

Com a devida vênia e o máximo respeito ao bem relatado voto, fui designado para redigir o voto vencedor desta Turma que, por maioria de votos, discordou em apenas dois pontos com o Ilustre Relator.

Os pontos de discordância referem-se às questões do direito ao desconto de créditos sobre valores de fretes pagos para formação de lotes para exportação e sobre valores de fretes pagos para remessa de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral.

Como já descrito pelo I. Relator em seu voto :

Conforme demonstrado nos autos e reconhecido pela própria recorrente, os fretes nas operações de venda, em discussão nesta fase recursal, de fato, foram incorridos com o transporte de mercadorias para formação de lote destinado à exportação, com a remessa de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral, e com outras saídas, ou seja, com mercadorias não especificadas.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, inciso IX, prevê o desconto de créditos das contribuições para o PIS e Cofins sobre as despesas incorridas com frete na operação de venda, quando suportado pelo vendedor; já o caso inciso II, desse artigo, admite o crédito sobre frete incidente na compra de bens, quando suportado pelo adquirente.

O dispositivo legal diz expressamente que o desconto de créditos incide sobre o frete na operação de venda dos produtos fabricados/beneficiados. A própria recorrente reconheceu, em seu recurso voluntário (fls. 328) último parágrafo, informa que, na verdade, não se tratava de venda, afirmando literalmente:

Apesar de não estarem relacionados a uma nota de venda no momento da saída do estabelecimento, os produtos foram inequivocamente *destinados à venda*.

A 10.833/2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da Cofins não cumulativa, calculados sobre despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Este direito foi estendido para PIS, conforme disposto no art. 15, inciso IX, dessa mesma lei.

Entendemos que as despesas com frete para formação de lotes de exportação compõem o custo da operação de venda, pois que se caracterizam como despesas aduaneiras, necessárias para que a mercadoria possas cumprir os requisitos para exportação, sendo, desta forma, componente do custo da operação de venda.

Já as despesas com frete para transporte de produtos para depósito fechado ou armazém geral, também é componente do custo com operação de venda, uma vez que a operação de venda é composta por várias fases, sendo que uma delas é justamente o citado transporte, objetivando deixar os produtos em condições de entrega ou distribuição ao consumidor final.

Portanto, é permitido o desconto de crédito da contribuição sobre valores de frete pago no transporte para formação de lotes destinados à exportação e de frete pago no transporte de produtos para depósito fechado ou armazém geral, em função de os mesmos se enquadrarem no conceito de insumos, por comporem o custo da operação de venda, previsto no artigo 3º, IX da Lei nº 10.833/2003.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini