



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14090.720101/2019-61
ACÓRDÃO	3201-011.791 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNISAGRO COMERCIO DE PRODUTOS AGROPECUARIOS LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

MILHO EM GRÃOS. ATIVIDADE DE CEREALISTA. RECEITAS DE VENDAS COM SUSPENSÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 o aproveitamento de crédito, nas aquisições vinculadas às receitas de vendas efetuadas com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS.

ALGODÃO EM PLUMA. CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO.

Somente é permitido o ressarcimento ou a compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, apurados sob o regime da não cumulatividade, quando estes são vinculados a receita de exportação ou a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição.

Os créditos vinculados a receitas de mercado interno tributadas utilizam-se apenas para desconto da contribuição devida no mês de apuração do crédito ou de período subsequente.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA.

O direito creditório foi afastado, em razão da falta de apresentação probatória e da falta de vinculação do Conhecimento de Transporte (CT-e), com a escrituração contábil x controle gerencial do pagamento ao fornecedor.

FRETES OPERAÇÕES COMPRAS ATRELADOS A PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. VALORES INDISTINTAMENTE COBRADOS DE UNIDADES CONSUMIDORAS DA ALTA TENSÃO SEGUNDO NORMAS EMITIDAS PELA AGÊNCIA NACIONAL.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos sobre os gastos com demanda contratada e custo de disponibilização do sistema, desde que efetivamente suportados, considerando sua relevância e essencialidade ao processo produtivo.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. JUROS E MULTA.

Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito o valor incluído na fatura correspondente aos encargos financeiros cobrados na fatura de energia elétrica a título de juros e multa por atraso no pagamento da fatura.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos relativos a dispêndios com frete em operações de compra. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.789, de 15 de abril de 2024, prolatado no julgamento do processo 14090.720105/2019-40, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a)

conselheiro(a) Marcos Antonio Borges, o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de COFINS (regime não cumulativo –Exportação), referente ao terceiro trimestre de 2012, (fls. 02 a 05), conforme Pedido de Ressarcimento nº 33319.64800.010817.1.1.09-1151, no valor de R\$ 142.444,55.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

O direito creditório não foi reconhecido e o voto recebeu a seguinte ementa, em síntese:

ASSUNTO: COFINS

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

COFINS. MILHO EM GRÃOS. ATIVIDADE DE CEREALISTA. RECEITAS DE VENDAS COM SUSPENSÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 o aproveitamento de crédito, nas aquisições vinculadas às receitas de vendas efetuadas com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

COFINS. ALGODÃO EM PLUMA. CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO.

Somente é permitido o ressarcimento ou a compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, apurados sob o regime da não cumulatividade, quando estes são vinculados a receita de exportação ou a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição. Os créditos vinculados a receitas de mercado interno tributadas utilizam-se apenas para desconto da contribuição devida no mês de apuração do crédito ou de período subsequente.

COFINS. FRETES. OPERAÇÕES DE VENDA. OPERAÇÕES DE COMPRA. CRÉDITO. HIPÓTESES.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos com frete na operação de venda suportados pelo vendedor e aqueles que compõem o custo do

insumo adquirido. A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, em regra, à operação de venda, e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. Operações de compra, em geral, não ensejam direito a crédito de frete. Entretanto, tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, há possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na operação de aquisição de mercadoria, desde que ocorra apropriação de crédito em relação aos bens transportados. Ou seja, somente podem ser objeto de apropriação de crédito o frete pago nas operações de compras, quando o respectivo valor for incorporado às mercadorias passíveis de creditamento.

COFINS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA, MULTA E JUROS POR ATRASO. CRÉDITO.

Por expressa previsão legal, apenas geram direito a crédito os valores gastos com energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado com o julgado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, abordando os seguintes pontos:

III.1 DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS PLEITEADOS – GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE BENS PARA REVENDA – MILHO EM GRÃOS – ALGODÃO EM PLUMA

III.2 DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS PLEITEADOS – GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA E ENERGIA TÉRMICA, INCLUSIVE SOB A FORMA DE VAPOR

III.3 DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS PLEITEADOS – GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA E COMPRA

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Conforme já relatado, o presente processo trata de pedido de ressarcimento de créditos de COFINS (regime não cumulativo –Exportação), referente ao quarto trimestre de 2012, (fls. 02 a 05), conforme Pedido de Ressarcimento nº

31090.54693.140617.1.1.09-1751, no valor de R\$ 495.811,52, sedo deferido o valor de R\$ R\$ 451.116,70, nos termos do relatório de fls.527/529.

O Recurso Voluntário de fls. 623/633, insurgiu-se contra a decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento, no acórdão de fls. 589/618 que julgou improcedente a manifestação de inconformidade. Diante disso, passo a análise dos tópicos abordados no Recurso.

CRÉDITOS ORIUNDOS DE BENS PARA REVENDA – MILHO EM GRÃOS – ALGODÃO EM PLUMA

Sobre a referida despesa alega o contribuinte que:

(...)

Nesse sentido, cumpre esclarecer que a recorrente adquiriu milho em grãos, devidamente tributado, de pessoa jurídica e o vendeu como insumo para outra pessoa jurídica (indústria, por exemplo), com suspensão das contribuições em apreço. (grifos meus)

Por esta razão, in casu, não há que se falar em aplicação dos dispositivos da IN SRF n. 660/2006, na medida em que tratam das hipóteses de revenda, pura e simples, de produtos agropecuários e não de venda de insumos, que é a situação de fato enfrentada, e, portanto, deve ser afastada a alegação de que é vedada a suspensão da exigibilidade da contribuição para o PIS e da COFINS quando a aquisição for destinada à revenda.

De igual modo, não há aplicação ao caso dos dispositivos da Lei n.º 10.925/2004, que determinam ser vedado à pessoa jurídica cerealista o aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão, referentes ao milho (inciso II, §4º, do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004).

Isso porque, a fundamentação apresentada pela autoridade administrativa, no despacho decisório de 1ª instância, bem como no julgamento da manifestação de inconformidade, guarda relação, única e exclusivamente, com a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido de PIS e COFINS, que não se confunde com o crédito ora requerido.

Deveras, a recorrente adquiriu milho em grãos de determinada pessoa jurídica, cuja operação de entrada sofreu a efetiva incidência do PIS e da COFINS. Posteriormente, a recorrente vendeu este mesmo milho em grãos para outra pessoa jurídica, como insumo.

Ressalta-se que na operação de saída, diferentemente da anterior, ocorreu a suspensão da incidência dos mencionados tributos, conforme previsto no artigo 17 da Lei n.º 11.033/2004, que passou a permitir a manutenção de créditos de PIS e de COFINS em relação às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, vejamos:

(...)

De outro lado, no tocante aos créditos oriundos das operações de aquisição e revenda de algodão em pluma, a glosa se deu em razão de suposta impossibilidade

de ressarcimento ou compensação de créditos vinculados às receitas de mercado interno tributadas, por ausência de previsão legal.

No entanto, insta frisar que, houve equívoco no acórdão recorrido, visto que a recorrente não buscou aproveitar-se de créditos vinculados à receita de mercado interno tributada, mas sim apurar o crédito com base no artigo 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 para descontar, respectivamente para o PIS e para a COFINS, créditos resultantes da aplicação do mesmo percentual de 1,65% e 7,60% sobre os custos e despesas relativos aos itens lá dispostos, nos termos dos artigos 1º e 2º das Leis números 10.637/2002 e 10.833/2003:

(...)

pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, na correta dicção do artigo 31 d a mesma legislação.

Por conseguinte, a recorrente tomou por base a totalidade das receitas auferidas nos respectivos meses e calculou a proporção dos créditos a que faz jus, ressaltando que nos termos do próprio texto legal, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (§ 1º, art. 1º), aqui compreendidas, inclusive, as receitas do mercado interno tributadas. Cumpre esclarecer, novamente, que o fato de a recorrente ter incluído as receitas de mercado interno tributadas na base de cálculo da apuração dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativo não significa que tenha pretendido o aproveitamento em relação aos créditos vinculados a estas receitas, mas sim aproveitar-se dos créditos que possui direito, nos termos do artigo 17 da Lei n. 11.033/2004.

Posto isso, em face da incongruência dos fundamentos do acórdão, deve ser reformada o presente acórdão, conferindo-se o direito creditório total à recorrente nos termos em que pleiteado. (...)

O julgado *a quo* manteve a glosa, fundamentando que:

Conforme destacado no item 15 da Informação Fiscal (às fls. 1083, que integra o Despacho Decisório), o contribuinte Unisagro Comércio de Produtos Agropecuários Ltda., CNPJ 05.412.826/0001-81 exerce atividade de cerealista, de acordo com as alterações contratuais apresentadas, que foram transcritas no referido item 15.

No item 16 da mencionada Informação Fiscal consta que conforme o § 2º do art. 3º da IN SRF 660/2006, a pessoa jurídica cerealista deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º (NCM 10.01 a 10.08), em atendimento à determinação do inciso II do § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Ou seja, é vedado à pessoa jurídica cerealista o aproveitamento de crédito, referente às aquisições de milho (NCM 10.05.9010), vinculadas às receitas de vendas efetuadas com suspensão.

Transcrevemos os dispositivos sob análise para melhor entendimento, suprimidos os trechos sem relação com o caso:

“Lei nº 10.925, de 2004:

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) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)

(...)

§ 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.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas.

§ 8º É vedado às pessoas jurídicas referidas no caput o aproveitamento do crédito presumido de que trata este artigo quando o bem for empregado em produtos sobre os quais não incidam a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, ou que estejam sujeitos a isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência dessas contribuições.

§ 9º O disposto no § 8º não se aplica às exportações de mercadorias para o exterior.

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.

[...]

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)

(grifou-se).

(...)

O mencionado regramento estabelece disciplina específica para o setor agropecuário/cerealista, criando a figura do crédito presumido de PIS e de COFINS a ser apurado pelas pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal ali elencadas, destinadas à alimentação humana ou animal (artigo 8º). O crédito presumido será calculado sobre o valor das aquisições de insumos adquiridos de pessoa física. Assim, a apuração do crédito presumido será feita apenas pela pessoa jurídica adquirente do insumo (artigo 8º).

Entretanto, também no caso de pessoa jurídica cerealista que comercializa os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08

(artigo 8º, § 1º, inciso I) - frise-se que o milho está incluído por possuir o código NCM 10.05.9010 - as receitas dessas vendas têm a tributação do PIS e da COFINS suspensa (artigo 9º), ficando vedada à pessoa jurídica vendedora a apuração de créditos vinculados a essas receitas (artigo 8º, § 4º, inciso III).

Não é correta a afirmação da insurgente de que o regramento refere-se apenas ao crédito presumido, pois prevê o tratamento tributário tanto para a pessoa jurídica adquirente dos insumos, com direito ao crédito presumido, quanto para a vendedora destes, relativamente às receitas vinculadas aos respectivos créditos.

(...)

Sobre as glosas relativas ao algodão e pluma o julgado *a quo* manteve a glosa, fundamentando que:

Nos termos do art 16 da Lei n.º 11.116/2005, os créditos de PIS/Pasep e Cofins, oriundos da não cumulatividade, em regra, somente são passíveis de compensação ou ressarcimento quando decorrentes das vendas não tributadas a que alude o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS). Caso contrário, são utilizados como desconto no cálculo dos débitos do PIS/Pasep e da Cofins:

“Lei n.º 11.116/2005:

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.

Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 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.

Ressalte-se que conforme o mencionado art 16 da Lei n.º 11.116/2005, a possibilidade de compensação e ressarcimento existe em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, transcrito novamente a seguir (grifou-se):

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.

Ou seja, somente é permitido o ressarcimento ou a compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS, apurados sob o regime da não

cumulatividade, quando estes são vinculados a receita de exportação ou a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição. A contrario sensu, os créditos vinculados a receitas de mercado interno tributadas utilizam-se apenas para desconto da contribuição devida no mês de apuração do crédito ou de período subsequente.

Na mesma linha, estão os arts. 27 e 42 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 definem o seguinte:

(...)

Logo, o contribuinte poderá apurar saldo credor, passível de compensação e ressarcimento, quando suas vendas forem efetuadas em operações de (exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação), suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência daquelas contribuições, **não havendo previsão legal similar para as receitas de mercado interno tributadas.**

(...)

Entendo que a decisão recorrida não merece reparos, sendo didática no sentido de aplicar interpretação em respeito ao princípio da especialidade da norma, uma vez que norma especial (art. 8º da Lei nº 10.925/04) tem preferência sobre norma geral (art. 17 da Lei nº 11.033/2004), no mais as aquisições de produtos in natura de cerealistas não sujeitas ao pagamento das contribuições não gera para o adquirente direito a créditos básicos de PIS e Cofins às alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente¹, no caso em específico, nem mesmo ao crédito presumido, dado se tratar de revenda de milho em grãos, com vendas efetuadas com suspensão, ficando vedada à pessoa jurídica vendedora a apuração de créditos vinculados a essas receitas (artigo 8º, § 4º, inciso III).

O entendimento do julgador *a quo*, está em consonância com vastos precedentes neste CARF, conforme se verifica, por exemplo, no Acórdão julgado n.º 3402-003.985, de relatoria da ex-conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, que abaixo reproduzo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/09/2006

(...)

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO NAS VENDAS COM TRIBUTAÇÃO SUSPensa, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é permitido o aproveitamento de crédito pelas cooperativas agropecuárias em relação a vendas não tributadas, isentas ou com a tributação suspensa. A norma contida no §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/04 dispõe especificamente acerca das

¹ notas fiscais sem identificação da suspensão - o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 660/2006 determinava que a informação acerca da suspensão devia constar das notas fiscais de venda, tendo a Solução de Divergência nº 15, de 14 de setembro de 2012, disposto que o descumprimento dessa obrigação acessória não afastava a suspensão da incidência instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

peças enumeradas nos incisos de I a III do §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, enquanto o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 traz uma regra geral. Como uma norma geral não revoga uma norma específica, a vedação do §4º do artigo 8º permanece em vigor.

(...)

No que tange ao crédito sobre as aquisições de algodão em plumas, a ideia de que é possível o ressarcimento ou a compensação do saldo credor do Pis ou da Cofins apuradas pelo regime da não-cumulatividade de forma irrestrita, de modo a compreender a parcela vinculada a receitas tributadas auferidas em operações no mercado interno, como intenta a Recorrente, não encontra amparo legal.

Conforme bem delineado no relatório fiscal e no voto proferido pela DRJ. Assim, consignou a fiscalização que:

19. O contribuinte adquire e revende algodão em pluma (NCM 52010020), que é tributado às alíquotas previstas no art. 2º da lei 10.637/2002 e da lei 10.833/2003, tanto na entrada quanto na saída.

20. Ressalta-se que, por se tratar de créditos vinculados a receitas de mercado interno tributadas, não são passíveis de ressarcimento ou compensação por ausência de previsão legal, sendo possível tão somente a utilização como desconto dos valores devidos de PIS e Cofins nos meses subsequentes.

21. Devido à ausência de previsão legal para ressarcimento ou compensação de créditos vinculados a receitas tributadas, foram realizados ajustes no resultado da análise, conforme quadros VI e VII do parágrafo 60 desta Informação Fiscal.

A referida explicação foi complementada pelo julgador de piso com a legislação correlacionada, conforme acima já transcrito. Essa, também foi a conclusão concebida à unanimidade no Acórdão nº 3402-007.892, pela nossa turma-irmã (grifei):

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

Ano-calendário: 2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS BÁSICOS. RECEITA TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO.

O valor dos créditos básicos, calculados nas aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, devidamente comprovados, somente deve ser utilizado para a dedução devida da contribuição.

Não é permitido o ressarcimento do saldo credor da Cofins apurada pelo regime da não-cumulatividade vinculado à receitas tributadas auferidas em operações no mercado interno.

Diante do exposto, voto pela manutenção da glosa que se encontra em harmonia com a legislação vigente a época dos fatos.

CRÉDITOS ORIUNDOS DE DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA E ENERGIA TÉRMICA, INCLUSIVE SOB A FORMA DE VAPOR

No que tange as glosas sobre energia elétrica e térmica, a alegação recursal defendeu o crédito com base inciso IX, do artigo 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 e nos critérios estabelecidos REsp n.º 1221170/PR, alegando que:

Ressalta-se que, no tocante à ausência de apresentação das faturas de energia elétrica faltantes, embora a recorrente tenha esclarecido que foi vítima de um ataque cibernético, no qual seu sistema foi “hackeado”, resultando na perda de todas as informações nele existentes até 23/08/2018, os nobres julgadores entendeu pela preclusão temporal para a apresentação de provas.

Ocorre que, o próprio dispositivo trazido no acórdão, vale dizer, o artigo 16 do Decreto n.º 70.235/1972, dispõe que não preclui o direito de apresentar documento em outro momento que não o da impugnação desde que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.

Por seu turno, o motivo de força maior se caracteriza pela comprovação do ataque cibernético no sistema da recorrente, conforme se verifica no Boletim de Ocorrência n.º 2018.269531.

Não obstante, insta frisar que, a recorrente diligenciou junto a Energisa Mato Grosso – Distribuidora de Energia S.A. solicitando cópia/relatório de todas as faturas de energia elétrica relativas ao período em questão, porém, até o momento a presente solicitação não foi atendida.

Assim, a autoridade administrativa não pode simplesmente indeferir o direito creditório pleiteado por ausência de elementos probatórios sem ter esgotado todos os meios de consecução para tal fim, ou seja, sem indicar e solicitar novas provas ao contribuinte, ou mesmo, diligenciar de ofício nesse sentido.

Por mais esse motivo, o acórdão recorrido deve ser reformado, a fim de que sejam concedidos os créditos pleiteados.

O julgado *a quo* manteve a glosa, fundamentando que:

Segundo os excertos transcritos (art. 3º, III, combinado com o § 1º, II, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IX, combinado com o § 1º, II, da Lei nº 10.833/2003), o crédito atinente às despesas com energia elétrica e térmica somente se aplica quando satisfeitas as seguintes condições, acima transcritos:

- (1) a energia seja consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (2) a despesa seja paga ou creditada à pessoa jurídica domiciliada no País; e
- (3) o crédito seja calculado sobre o dispêndio com energia incorrido no mês.

Resta claro portanto que a permissão legal ao crédito, descrita restringe a tomada de créditos sobre o valor do dispêndio com energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica domiciliada no País e incorridos no mês, isto é, se refere apenas à energia efetivamente consumida pela pessoa jurídica, excluídas portanto as rubricas referentes à demanda contratada, consumo reativo, juros e multas.

Assim, as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não

devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo. Neste caso deve prevalecer o disposto na própria legislação, que impõe vedação e limite ao creditamento.

(...)

Enfim, em relação aos créditos sobre gastos com energia elétrica, ressalte-se que a legislação de regência estabelece que se pode apurar créditos sobre a energia elétrica ou térmica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. **Portanto os valores relativos à demanda contratada, consumo reativo, juros e multas e outros gastos que, porventura, componham o valor a ser pago juntamente com o consumo de energia elétrica, não dizem respeito à energia consumida.** Enfim, por falta de previsão legal e porque tais despesas não dizem respeito ao efetivo consumo de energia não é possível conceder o crédito pretendido. (grifos meus)

Quanto à ausência de apresentação das faturas de energia elétrica faltantes, em que empresa arguiu que seu sistema foi “hackeado”, tendo perdido todas as informações nele existentes até 23/08/2018, vale destacar que, no Processo Administrativo Fiscal a manifestação de inconformidade deve vir acompanhada da prova documental das alegações. O Decreto nº 70.235, de 1972 limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o manifestante fazê-lo em outro momento processual:

(...)

Conforme se verifica na decisão ora combatida, as razões para manutenção da glosa pairam sobre rubricas referentes à demanda contratada, consumo reativo, juros e multas, bem como a ausência de comprovação no que tange a faturas de energia elétrica faltantes.

Nesse sentido, a energia elétrica, sendo o principal objeto da lei teve os créditos deferidos. Sobre as rubricas referentes à demanda contratada, consumo reativo, juros e multas, busquei no relatório fiscal, e-fls. 514, maiores explicações acerca da despesa e motivo da glosa, encontrando o seguinte relato:

26. Cabe ressaltar que a redação dos dispositivos legais acima transcritos é clara ao estabelecer que gera direito a créditos do PIS/COFINS a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, tampouco o valor total da fatura de energia elétrica. Não gerando, assim, o direito a crédito os valores tais como contribuição de iluminação pública, demanda, demanda contratada, juros, multas, dentre outros que possam ser cobrados na fatura, embora dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida.

27. O contribuinte foi intimado a apresentar planilhas referentes às despesas com Energia Elétrica do período em análise que originaram os créditos de PIS e Cofins por ele pretendidos. Tendo sido também intimado a apresentar cópias de todas as Notas Fiscais de aquisição de Energia Elétrica referentes a esse mesmo período.

28. Em resposta, o contribuinte apresentou planilha com a relação das faturas de energia elétrica em que se creditou (fl. 957) e enviou cópias, em formato PDF, das respectivas faturas (fls. 940 a 956).

29. Os valores das Faturas de Energia Elétrica estão compatíveis com os valores informados pelo contribuinte nos DICON entregues.

30. Conforme citado anteriormente, **os valores relativos à demanda, consumo reativo, juros/multas, que não foram deduzidos da base de cálculo da energia elétrica consumida, serão objetos de glosa.** (Grifos meus)

31. Foram constatadas também a falta de apresentação de parte das faturas de energia elétrica. Por falta de apresentação de documentação comprobatória, conforme solicitado na Intimação nº 0300/2019-SEORT/DRF-CUIABÁ/MT, tais valores foram glosados, com fundamento no artigo 161 da IN RFB nº 1.717/2017, in verbis:

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

I - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e

II - à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

32. Uma vez apresentada a consideração a respeito das glosas relativas a Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor, no período analisado, cabe informar que na fl. 975 consta a planilha com a indicação item a item, de forma individualizada, de todas as glosas efetuadas para o referido período e, conseqüentemente, dos itens aceitos.

33. Seguem abaixo os quadros com os valores das glosas referentes ao item “Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor” no período em análise.

Sobre o tema, em precedente recente neste CARF, a Turma 3201 em decisão proferida em 20/12/2023 – Acórdão nº. 3201-011.350, reconheceu o direito ao desconto de créditos em relação às despesas com energia elétrica referentes à demanda contratada e aos custos de disponibilização do sistema, onde o ilustre Conselheiro-Relator Hécio Lafetá Reis, para dar suporte em suas razões de decidir, trouxe importantes excertos do Acórdão nº. 3401-010.649 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, proferido em Set./2022, de relatoria do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, onde a turma também reverteu a glosa sobre o dispêndio com a demanda contratada por não constituir “opção ou uma discricionariedade do consumidor, pois tem caráter obrigatório, cujo intuito é o não comprometimento do próprio funcionamento do estabelecimento. Assim, entendendo da mesma forma que do Relator, onde replico e me utilizo de alguns excertos do bem fundamentado voto, para melhor

expor o posicionamento deste julgador em relação aos dispêndios com demanda contratada e aos custos de disponibilização do sistema.

A Fiscalização, amparada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/20032, concluiu que o direito ao crédito sob comento se restringia à energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Nesse sentido, **no entendimento do agente fiscal, tal direito não se estendia ao valor total da fatura de energia elétrica, pois deviam ser glosados os créditos relativos às rubricas identificadas como “taxas de iluminação pública”, “demanda contratada”, “juros”, “multa”, dentre outros, por se encontrarem dissociadas da energia elétrica efetivamente consumida.**

Em relação à demanda contratada, a decisão de permitir o desconto de crédito em relação a ela se deveu ao fato de que se tratava de dispêndio imanente ao consumo de energia elétrica e não um acréscimo decorrente da mora no pagamento ou um tributo instituído pelo poder público.

A demanda contratada é conceituada como a “demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)”³, nos termos da Resolução Normativa Aneel nº 401, de 9 de setembro de 2010.

A “demanda contratada se aplica a unidades ligadas à alta tensão (Grupo A) e é utilizado como parâmetro no contrato de fornecimento de energia elétrica da unidade consumidora. Isto traz um compromisso do consumidor de alta tensão em se manter dentro dos limites de demanda contratada especificada em contrato. Evitando-se assim que haja uma sobrecarga no sistema por falta de planejamento por parte do consumidor em relação à sua demanda contratada de energia.” Havendo consumo superior ao contratado, “a concessionária cobrará uma multa pelo excesso, em que a tarifa aplicada será 3x o valor da demanda “normal” vigente.”

Constata-se, **portanto, que o dispêndio com a demanda contratada não se refere a uma opção ou uma discricionariedade do consumidor, pois tem caráter obrigatório, cujo intuito é o não comprometimento do próprio funcionamento do estabelecimento, tendo também caráter social, uma vez que o sistema elétrico se encontra concebido de forma a atender satisfatoriamente a toda a sociedade.**

Nesse sentido, em relação às faturas de energia elétrica, afasta-se a glosa do crédito decorrente da demanda contratada.

Diante o exposto, importante também trazer as conclusões que levaram este colegiado a acompanhar por maioria o relator:

A disponibilização de potência mínima, portanto, configura imposição da ANEEL no tocante à quantidade de potência que a distribuidora deve assegurar, tendo como parâmetro o perfil de consumo, cuja contratação depende, intrínseca e fundamentalmente, o processo produtivo da Recorrente, ou seja, a demanda contratada, não apenas integra, como constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, impassível de subtração, atendendo aos critérios da relevância e essencialidade.

Ainda que o referido voto tenha se limitado à análise do crédito relativo à demanda contratada, entendo que a mesma lógica de enquadramento como insumo aplica-se ao custo efetivamente suportado pela Recorrente no tocante à disponibilização do sistema, haja visto que quanto maior a demanda de potência do consumidor, maior o investimento necessário para a disponibilização da energia, mantendo-se o adequado dimensionamento de redes, transformadores, por exemplo.

Para não ficar apenas no precedente citado, trago o Acórdão 3201- 007.437, desta Turma, em sessão realizada em 17/11/2020, sob outra formação, onde acompanhei o Relator, ex-Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, dando provimento, no qual passo reproduzir a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013 REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio ao encontro da posição intermediária desenvolvida na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. DEMANDA CONTRATADA. POSSIBILIDADE.

O dispêndio com a demanda contratada, incluído na fatura de energia, é inerente ao consumo da energia elétrica, tem caráter obrigatório e é uma forma de garantir o seu fornecimento, razão pela qual ele deve ser considerado para fins de aproveitamento de crédito da contribuição não cumulativa. (...)

Contudo, em relação aos encargos financeiros cobrados na fatura de energia elétrica (juros e multas), recorro novamente ao Acórdão nº 3201-007.437, no qual foi mantida a glosa, considerando que a legislação não autoriza o desconto de crédito em relação a tais dispêndios. Portanto, não assiste razão à Recorrente em sua irresignação, pois mesmo considerando a interpretação vigente para o conceito contemporâneo de insumo, não se coaduna com a ideia de essencial ao seu processo produtivo, e, assim, ser suscetível de geração de crédito a despesa relativa aos juros e multas.

Diante do exposto, claro é o entendimento deste relator, no qual enquadra tais dispêndios como insumos, entendendo assim que devem gerar créditos. Contudo, tais custos não encontram-se comprovados pela Recorrente. Explico: no que concerne ao pedido de juntada de faturas perdidas, cumpre observar que ausente a comprovação do dispêndio financeiro, igualmente ausente o atributo de liquidez e certeza do crédito, exigido pelo artigo 170 (art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública) do Código Tributário Nacional.

Imperioso firmar o posicionamento deste julgador, o qual entende pela admissibilidade de provas juntadas depois da manifestação de inconformidade/impugnação, ainda mais em se tratando de caracterizada impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior. Contudo, até a elaboração do presente voto não há notícias acerca das referidas faturas, de modo que a recorrente ainda não as juntou ao processo.

No que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I. - recair sobre direito indisponível da parte;

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

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Assim, concluo pela manutenção da glosa.

CRÉDITOS ORIUNDOS DE DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA E COMPRA

Seguido a didática até aqui adotada, passamos a analisar a defesa do recorrente:

Em que pese os créditos oriundos de despesas de fretes nas operações de venda, a autoridade fiscal verificou a existência de fretes pagos pelo comprador e, portanto, o acórdão manteve o despacho decisório que glosou os créditos pleiteados, uma vez que aproveitamento de créditos é permitido somente nas operações de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Contudo, ressalta-se novamente que, houve equívoco da recorrente na emissão das notas fiscais, ficando registrado o frete por conta do destinatário/remetente, sendo que o custo destas despesas foi suportado integralmente pela recorrente/vendedor, o que se confirma pela análise da escrituração contábil dos respectivos conhecimentos de frete.

Nesse contexto, diante da comprovação de que a recorrente arcou com o ônus do frete, não há que se falar em glosa do crédito em questão, devendo o acórdão recorrido ser reformado.

De outro lado, acerca das despesas de frete sobre compras, os ilustres julgadores entenderam pela impossibilidade de apuração de crédito, diante da ausência de previsão legal.

Deveras, os créditos pleiteados foram glosados sob argumento de que não teria sido demonstrado detalhadamente que os fretes compuseram o custo de aquisição dos produtos utilizados como insumo.

O referido entendimento não merece prosperar, visto que completamente equivocado.

Primeiro, infere-se do art. 3º, incisos I e II, das Leis números 10.637/2002 e 10.833/2002, a possibilidade de creditamento do frete sobre compra de insumos, vejamos:

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

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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”

À evidência, os custos relativos ao frete na aquisição de insumos até o estabelecimento da recorrente, enquadram-se perfeitamente na hipótese mencionada pela norma acima descrita.

Isso porque, representam um insumo necessário/essencial à geração de receita para a recorrente, na linha do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do recurso especial repetitivo n. 1.221.170/PR, já mencionado, cuja subtração importa na impossibilidade da atividade desenvolvida pela recorrente.

O julgado *a quo* manteve a glosa, fundamentando que:

(...)

Ou seja, foram apresentadas juntamente com a peça de resistência, os mencionados documentos anexos relativos a operações de compra/venda de produtos, entretanto tenho que não foram apresentadas provas inequívocas de que a recorrente tenha suportado as despesas de frete, nem a alegada escrituração contábil relacionada aos conhecimentos de frete, que confirmariam que o custo destas despesas teria sido suportado integralmente pela recorrente.

Ante o exposto, mantém-se a glosa dos fretes sobre as operações de vendas em questão, porquanto o sujeito passivo não logrou comprovar que o custo das mencionadas despesas com frete nas vendas teria sido suportado integralmente pela recorrente, nos termos do art. 373 do novel CPC/2015:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

Quanto ao crédito sobre as operações de compras, a Lei nº 10.833, de 2003, no inciso IX, do art. 3º, c/c inciso I, do § 3º, e o inciso II, do art. 15 desse mesmo diploma legal, determinam que a despesa com frete na operação de venda pode originar crédito de PIS/Pasep e Cofins desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no país:

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.

§ 3º - O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

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

Assim sendo, considerando que o frete sobre compras em apreço obviamente não se trata de fretes vinculados a nenhuma operação de venda, em atendimento à legislação acima transcrita, inicialmente, não há como se reconhecer o direito ao crédito reclamado pela contribuinte.

Entretanto, além do direito ao crédito sobre os serviços de frete em operação de venda, contratados de pessoa jurídica nacional e que tenham o ônus suportado pela pessoa jurídica, trazido pelo dispositivo legal acima, o entendimento da administração tributária é de que, em virtude do estabelecido no § 1º, do art. 289,

do Decreto nº 3.000, de 1999, abaixo transcrito, existe também uma outra possibilidade do creditamento em relação às operações com fretes sobre aquisições de produtos para revenda ou na aquisição de insumo, por integrarem o custo de aquisição desses bens, desde que, obviamente, os bens adquiridos sejam passíveis de gerar o crédito no âmbito das contribuições não cumulativas.

“Decreto nº 3.000, de 1999:

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 1.598/1977, art. 14).

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

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

(...)

Como se vê, o frete na aquisição de mercadorias, nos termos da legislação acima transcrita, quando contratado de pessoa jurídica e suportado pela adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos do PIS/Pasep e Cofins, uma vez que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição das mesmas. O crédito apurado sobre os valores pagos a título de frete nas aquisições decorre, no caso, da técnica contábil e fiscal de integração de tais despesas ao custo de aquisição do bem.

Desta forma, tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na operação de aquisição de mercadoria **deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados. Ou seja, nem toda despesa com frete na compra é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.** (Grifos meus)

Este entendimento de que “não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens”, a propósito, é pacífico no âmbito da RFB, como pode ser constatado na Solução de Consulta Cosit nº 99.048, de 2017, excerto abaixo colacionado:

(...)

Importante ainda observar o que disse a fiscalização acerca dos fretes na operação de venda e pagos por terceiros:

43. A partir desse batimento, foram identificados Fretes com Ônus Suportado por Terceiros – entre os documentos escriturados pelo sujeito passivo nos Dacon e que serviram de base para apuração dos créditos, constam CT-e cujos registros informam que o ônus do frete foi suportado por terceiros adquirentes, e não pelo vendedor (no caso, o contribuinte sob exame). Conforme o texto do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, os gastos com armazenagem e fretes na operação de

venda somente geram créditos para o vendedor quando suportados por este. A lógica é bem simples: caso seja do adquirente a responsabilidade por suportar o ônus do frete, este poderá incluir esse valor no custo de aquisição da mercadoria e, caso esta permita o creditamento, apropriar-se do crédito correspondente. Não houvesse o legislador feito tal ressalva, poderia haver duplicidade de aproveitamento de créditos sobre referidas operações (simultaneamente, pelo vendedor e pelo adquirente), o que seria uma excrescência para o sistema de não cumulatividade.

Verifica-se dentro desse contexto que, as alegações recursais de que basta a análise da escrituração contábil dos respectivos conhecimentos de frete para verificar que foi a recorrente quem arcou com os custos, trata-se de inversão do ônus probatório, onde busca o contribuinte atribuir à fiscalização um ônus que lhe compete que é comprovar os créditos requeridos subvertendo a lógica do procedimento atinente ao pedido de ressarcimento.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos, ou seja, que o custo das despesas foi suportado integralmente pela recorrente/vendedor, o que com todas as vênias, seria de fácil demonstração, seja pela apresentação do razão da conta fornecedores (Transportadoras) com cruzamento das informações gerenciais do Contas a Pagar/Tesouraria.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Como já salientado, no tópico anterior, ao amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

No que se refere ao frete na operação de compras, equivoca-se a fiscalização no entendimento de que a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação ao serviço de transporte isoladamente considerado. Há muito que venho julgando de forma a conceder o direito ao crédito sobre os fretes na compra independente do bem adquirido, conforme Acórdão n.º 3201-011.390, de minha relatoria, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

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

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

(...)

FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago. (...)

Por essas razões, entendo por reverter a glosa sobre o frete na operação de compra.

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou parcial provimento para reverter as glosas de créditos relativos a dispêndios com frete em operações de compra.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos relativos a dispêndios com frete em operações de compra.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator