



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



**Processo nº** 10183.904484/2013-43  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-009.214 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** VALE GRANDE INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

**Créditos da Não-Cumulatividade. Conceito de Insumo. Critérios da Essencialidade ou da Relevância.**

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça e incorporado pela legislação complementar tributária, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

**Insumo. Frete na Aquisição. Natureza Autônoma.**

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto reste compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.

**Cofins Não-Cumulativa. Créditos. Taxa de iluminação Pública. Multa por Atraso. Vedado.**

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

**PIS/Cofins. Bens/Serviços. Não Sujeitos o Pagamento. Créditos. Vedado..**

Por expressa disposição legal, não há direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**PIS/Cofins. Frete. Produtos Acabados. Crédito. Possibilidade.**

Frete de produtos acabados entre estabelecimento da própria pessoa jurídica gera crédito da não-cumulatividade das contribuições Cofins e PIS, por subsunção ao conceito de “frete na operação de venda”, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833 (e art. 15, inciso V).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas de a) manutenção de veículos pesados utilizados no transporte de gado; b) despesas de locação com Frigoletti Armazéns Gerais Ltda ; c) gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimento da pessoa jurídica, vencidos, neste item, os conselheiros Oswaldo Goncalves de Castro Neto e Luís Felipe de Barros Reche; e d) despesas com frete sobre compras, vencidos, neste item, os conselheiros Ronaldo Souza Dias (relator) e Luís Felipe de Barros Reche. A glosa sobre despesas com frete sobre compras de combustíveis e lubrificantes adquiridos com alíquota zero fora mantida por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Relator e Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

## Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 12.624 e ss) interposto contra decisão contida no Acórdão n.º **03-89.916 - 4ª Turma da DRJ/BSB** de 27/02/20 (fls. 12.586 e ss), que considerou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade (fls. 12.485 e ss) interposta contra Despacho Decisório (fls. 12.476 e ss), que reconheceu em parte direito creditório, formulado em PER/Dcomp, referente a **ressarcimento de Cofins não-cumulativo-Exportação**, do 1º trimestre de 2010.

### **I - Do Pedido, do Despacho Decisório e da Manifestação de Inconformidade.**

O relatório da decisão de 1º grau resume bem o contencioso até então, por esta razão se o transcreve abaixo parcialmente:

(...)

#### ANÁLISE DOS CRÉDITOS PLEITEADOS

O Auditor-Fiscal competente para o feito destacou que a apreciação dos créditos considerou as informações contábeis disponibilizadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, bem como os itens apontados como geradores de crédito nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON.

A Autoridade Fiscal indicou em planilhas, de forma individualizada, os valores aceitos, as divergências, as glosas e os ajustes na apuração do crédito pretendido, tudo demonstrado em planilhas elaboradas para cada rubrica do crédito pretendido. As folhas das planilhas estão indicadas no corpo do Despacho Decisório e da Informação Fiscal, bem como os fundamentos e a base legal utilizados na análise do pleito.

Os itens a seguir espelham a síntese da análise levada a efeito pela Autoridade Fiscal da DRF-CBA-MT.

#### Bens para Revenda

Glosa: produtos classificados nos códigos NCM 02.01 – Carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas e 02.02 – Carnes de animais da espécie bovina, congeladas (adquiridas com suspensão das contribuições), mercadorias adquiridas para revenda devolvidas e itens adquiridos para revenda que não sofreram tributação pelo PIS/Cofins.

(...)

#### Bens Utilizados como Insumos

Glosa: (i) combustíveis e lubrificantes (óleo diesel, gasolina, álcool e lubrificantes) adquiridos sem tributação ou com alíquota zero, (ii) Manutenção de Veículos e Materiais de Limpeza e outros itens de menor relevância (Medicamentos, Materiais de Consumo de Refeitório e Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual – EPI), por não se enquadrarem na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente na fabricação de produtos.

Os itens de *Materiais de Embalagens e Partes e Peças de Reposição de Máquinas e Equipamentos* tiveram os respectivos valores aceitos, com base nas descrições do processo produtivo apresentadas pelo contribuinte, exceto os itens que não sofreram tributação na entrada.

(...)

#### Serviços Utilizados como Insumo

A totalidade dos valores foi glosada por falta de documentação probatória, ausência de amparo legal e não enquadramento como insumos utilizados no processo produtivo da Contribuinte.

(...)

#### Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor

A glosa compreende valores não comprovados e itens estranhos ao valor da energia consumida constantes das faturas, tais como demanda contratada, CIP, juros e multas.

(...)

#### Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica

Os dados apresentados foram insuficientes para comprovar a locação e a utilização dos supostos bens locados nas atividades da empresa.

(...)

#### Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

A glosa foi promovida por falta de cópias dos contratos de locação, ausência de previsão legal para a tomada de crédito sobre serviços de informática e de locação veículos.

Foi deferido o crédito em relação à locação de esmerilhadeira, cujos gastos foram comprovados, mediante apresentação de notas fiscais.

(...)

#### Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

Glosa: (i) falta de comprovação, (ii) frete/transferências internas estranhos às operações de operações de venda e (iii) fretes e outros gastos informados nas planilhas sem documentação comprobatória (CTRC, NF etc), assim como os casos em que o transportador era o próprio contribuinte.

(...)

#### Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

Glosa: encargos de depreciação relativos às rubricas “Móveis e Utensílios”, “Computadores e Periféricos”, “Software e Acessórios”, “Aeronave”, “Veículos e Acessórios” e “Veículos Pesados e Acessórios”, por caracterizar desembolso não relacionado a máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

A fiscalização, de acordo com a Lei nº 11.196/2005, diante do processo produtivo descrito, aceitou apenas os valores de encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, considerados intrinsecamente relacionados à fabricação de produtos destinados à venda.

(...)

#### Outras Operações com Direito a Crédito

Foram indevidamente incluídos como operações geradoras de créditos gastos com serviços de representações comerciais, seguros de veículos, pesquisas de mercado e de opinião, serviços de contabilidade, serviços de consultoria e assessoria, comissões sobre vendas, gastos com manutenção predial e de veículos e outras despesas de caráter geral, que não se enquadram no conceito de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos, nem estão arroladas entre as demais hipóteses legais de apuração de créditos, previstas de forma exaustiva no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e 3º da Lei nº 10.833/2003.

(...)

#### RESULTADO DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS

Encerrada a análise dos itens em relação aos quais a Contribuinte pleiteou créditos, a fiscalização demonstrou os valores aceitos, as glosas, a base de cálculo ajustada e os percentuais para o rateio entre as Receitas Tributadas no Mercado Interno, as Receitas Não Tributadas no Mercado Interno e as Receitas de Exportação.

Na conclusão da Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT, a fiscalização anota que, dos créditos apurados na forma do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, são passíveis de ressarcimento somente aqueles *vinculados à receita de exportação*, conforme previsto nos §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, e *à receita não tributada no mercado interno*, consoante o disposto no artigo 17, *caput*, da Lei nº 11.033/2004, c/c artigo 16 da Lei nº 11.116/2005.

(...)

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade às fls. 12485/12530.

Inicialmente, a Manifestante faz referência ao objeto social que explora e menciona que, valendo-se da faculdade trazida pelo artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e pelo artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, dentro do sistema da não cumulatividade de PIS/Cofins, transmitiu Pedido de Ressarcimento – PER a fim de ver reconhecido o seu direito de crédito.

#### DO DIREITO

##### Bens Utilizados como Insumo

Reporta-se às glosas parciais dos créditos de PIS/Cofins relativos a “Bens Utilizados como Insumos”. Transcreve alguns itens da Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT para, em seguida, discordar da interpretação da autoridade fiscal.

(...)

Defende a reversão da glosa dos gastos com medicamentos e uniformes e equipamentos de proteção individual – EPI. Justifica que, em função das condições sanitárias exigidas, deve preservar a saúde dos funcionários alocados no processo produtivo para evitar doenças e contaminação do alimento. Da mesma forma, em decorrência dos regramentos da Autoridade Sanitária e dos acordos firmados com os Sindicatos de sua categoria, os itens de segurança e proteção são necessários nas atividades agroindustriais.

Protesta ainda pela inclusão do dispêndio a título de manutenção de veículos na base de cálculo do crédito, sob o argumento de que nas atividades de compra, abate e desossa, a aquisição do gado exerce um papel fundamental, por isso possuía uma equipe própria, dispondo de veículos leves para visitas em fazendas e confinamentos, além de veículos pesados para transporte do gado. Em 2009 e 2010 contava com uma frota própria de 44 caminhões boiadeiros que realizavam mais de 40% do transporte do gado.

Ressalta a necessidade do estrito cumprimento das regras prescritas na Norma Regulamentadora do *MTE R-6 – SEGURANÇA E SAÚDE NO TRABALHO EM EMPRESAS DE ABATE E PROCESSAMENTO DE CARNES E DERIVADOS*. Por isso, protesta pelo crédito decorrente de gastos com materiais de limpeza, vapor para higienização e embalagem, além de outros, pois o ambiente de produção deve estar permanentemente limpo para evitar contaminações durante o abate do gado – a primeira grande transformação no seu processo produtivo.

Os gastos relativos a óleo diesel, gasolina e álcool foram realizados com o transporte do gado para abate. Observa que o óleo diesel também é insumo utilizado para o funcionamento dos geradores de energia em horário de pico. Esses geradores ajudam no funcionamento da sala dos compressores de amônia e demais equipamentos para geração de “frio” (torre de resfriamento que tem água tratada com anticorrosivo) fornecido a diversos setores produtivos da operação.

(...)

##### Serviços Utilizados como Insumo

(...)

A defesa contesta posição do Fisco ao glosar as despesas de comissão de compras por não caracterizarem insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à

venda, tendo em vista que as despesas de armazenamento e fretes sobre vendas, que não podem ser enquadradas na rubrica de insumos, geram direito ao crédito em exame, por disposição expressa das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/03.

Ressalta que as despesas com serviços de transporte (frete) são suportadas pela Manifestante e compõe o custo de aquisição dos bens adquiridos, considerando as questões contábeis inerentes à operação. Há dissociação entre o serviço prestado e a aquisição do gado com suspensão, enquanto o vendedor do gado não paga o PIS e a Cofins sobre a receita de venda, o prestador dos serviços recolhe normalmente as contribuições.

(...)

Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor

Considerando a questão documental, a Manifestante apresenta as faturas faltantes para reversão da glosa. (*doc.04*).

Argumenta que os valores faturados a título de demanda contratada, juros, multas e CIP não deixam de constituir despesa necessária para as operações da Manifestante, pois caso deixe de recolher a referida contribuição muito provavelmente terá restrições na utilização da energia elétrica. A Solução de Consulta n.º 68/2013 e Acórdão CARF n.º 3401-003.096 expressam a mesma interpretação.

(...)

Despesas de Aluguéis de Prédios locados de Pessoa Jurídica

A Manifestante apresenta os contratos de locação e seus respectivos aditivos (*doc. 05*), cujo locador é a empresa Frigoletti – Armazéns Gerais, para demonstração de que referido bem é utilizado em suas atividades produtivas. Apresenta, ainda, outros documentos (*doc. 06*), como o Alvará de Funcionamento, cadastro fiscal do SINTEGRA da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e taxa de fiscalização para licença de localização, todos em nome da Manifestante, que reforçam a condição de que é utilizado nas atividades da empresa.

(...)

Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

A glosa foi promovida sob o argumento de não comprovação documental e porque parte dos gastos refere-se a serviços diversos, não compatíveis com a rubrica, o que por si só exclui o direito à apropriação do crédito.

(...)

Pontua que as instruções de preenchimento da extinta DACON (fichas 06A e 16A), acompanhadas pelo CARF, conferem direito à apropriação dos créditos não-cumulativos de PIS e Cofins sobre o valor do custo ou despesa relacionada com aluguéis de máquinas e equipamentos e de imóveis utilizados nas atividades da empresa, inclusive atividades administrativas, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país.

As despesas com locações de veículos devem ser consideradas para efeito de geração dos créditos de PIS e de Cofins.

(...)

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

A Autoridade Fiscal identificou materialmente que os gastos são referentes a fretes entre estabelecimentos da Manifestante. Sua operação de abate do gado e desossa e produção de miúdos pode ser realizada em diferentes estabelecimentos, por questões logísticas e de custos envolvidos. O transporte realizado entre os estabelecimentos é de insumos envolvidos diretamente no processo produtivo.

(...)

#### Encargos de Depreciação sobre Bens do Ativo Imobilizado

A Autoridade Fiscal houve por bem glosar parcialmente os créditos apropriados sobre os gastos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, afirmando que foram aceitos apenas os valores de encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, considerados intrinsecamente relacionados à fabricação de produtos destinados à venda, sendo glosadas as rubricas “Móveis e Utensílios”, “Computadores e Periféricos”, “Software e Acessórios”, “Aeronave”, “Veículos e Acessórios” e “Veículos Pesados e Acessórios”.

A Manifestante discorda de parte considerável da glosa dos itens mencionados no parágrafo anterior, face ao princípio da verdade material, pois os ativos são utilizados no processo de produção, fato que é possível confirmar pela contabilização desses itens no centro de custo das atividades produtivas. Acredita que a documentação produzida pela Recorrente não foi “analisada profundamente para constatação de sua utilização no processo produtivo”, tais como “as planilhas acostadas aos autos da Fiscalização dão a prova de veracidade necessária para apropriação do crédito, pois são documentos de caráter oficial”.

(...)

#### Outras Operações com Direito a Crédito

A maior parte destes gastos glosados integralmente recai sobre seguros e monitoramento de cargas (*doc. 08*). Logo, por possuir frota própria e realizar vendas interestaduais, necessita garantir que seus produtos chegarão aos seus clientes. Esses gastos estão intrinsecamente ligados à atividade da empresa e são considerados insumos, no sentido de gerar crédito de PIS/Cofins, o que configura hipótese de creditamento.

(...)

## II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, argumentando, em resumo, que:

(...)

Bens para revendas ou utilizados como insumo

(...)

No entanto, a glosa dos valores a título *Manutenção de Veículos e Materiais de Limpeza* deve ser mantida. A uma porque os documentos probatórios apresentados não correspondem a material de limpeza e higiene, conforme planilha elaborada pela fiscalização, na qual foram individualizadas as despesas glosadas. A duas porque a utilidade dos gastos com manutenção de veículo (veículos leves para visitas em fazendas e confinamentos e veículos pesados para transporte do gado), nos termos da legislação vigente aplicável, não integra o processo produtivo na condição de insumo utilizado na fabricação de bens destinados à venda.

(...)

(...) não há que se falar em apurar o crédito pretendido sobre o desembolso de combustíveis e lubrificantes pelos seguintes motivos:

c) Uma parcela do gasto é destinada para transporte do gado para abate, insumo adquirido sem tributação das contribuições de PIS/Cofins (artigo 32, inciso I da Lei nº 12.058/2009), o que impossibilita o creditamento, pois, além de ser consumido em fase anterior ao início do processo produtivo, integra custo de aquisição do bem/insumo (gado), que não gera crédito por ter sido adquirido com suspensão das contribuições em tela;

d) A parcela que seria consumida nos geradores utilizados no processo industrial nos momentos de pico de energia elétrica, embora passível de creditamento, não foi quantificada ou identificada

A decisão deixou claro que os demais itens glosados foram adquiridos sem a tributação do PIS/Cofins (alíquota zero, suspensão, não incidência ou isenção), situação impeditiva, por expressa disposição legal, ao aproveitamento do crédito pretendido.

(...)

Nesse passo, indevido o aproveitamento do crédito dos itens relacionados no início deste tópico adquiridos sem tributação das contribuições e registrados como *Bens para Revenda e Bens Utilizados como Insumos*.

Serviços utilizados como insumo

(...)

O gado para abate, insumo principal no processo produtivo da Manifestante, foi adquirido sem tributação das contribuições de PIS/Cofins, nos termos do artigo 32, inciso I da Lei nº 12.058/2009. Esse ponto é crucial para determinar a manutenção da glosa promovida, ainda que superados os demais motivos de glosa indicados pela fiscalização, tais como a falta de comprovação mediante cópia de documentos fiscais.

O frete pago na aquisição de insumo para o processo de produção integra o custo de aquisição desse insumo. Isso é fato sedimentado. Por isso, a possibilidade de apropriação de eventual crédito a ser calculado sobre a aludida despesa de frete deve ser determinada em função também da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação ao próprio insumo transportado. É o que se infere do conteúdo dos atos administrativos expedidos pela Receita Federal do Brasil sobre o tema, tais como o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 e a Solução de Consulta Cosit nº 265/2019:

(...)

Relativamente às despesas de comissão na compra de gado, bem como os gastos com cargas e descargas do gado, entendo que a legislação antes colacionada neste tópico dá espaço para sua conformação no custo de aquisição do insumo.

A possibilidade de creditamento, como visto, deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação aos gastos com transporte, comissão sobre compra e despesas com cargas e descargas isoladamente. Se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, também o custo de seu transporte, de comissão sobre compra e o de cargas e descargas não gerará crédito sequer indiretamente.

(...)



#### Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor

A defesa, no pedido para reversão da glosa, faz referência à Solução de Consulta n.º 68/2013, no entanto, referido ato administrativo aborda matéria relativa ao Simples Nacional e não ao caso em discussão no presente litígio.

A glosa alcançou valores sem comprovação e itens da fatura estranhos à energia elétrica consumida no processo produtivo. A defesa protesta pelo direito de apurar o crédito sobre a totalidade dos valores pagos nas faturas de energia.

(...)

Ainda que alguma composição da fatura seja considerada indissociável do custo da energia elétrica, por ser obrigatória, tais como a CIP, importa deixar em relevo que, por expressa disposição legal, somente a energia elétrica consumida compõe a base de cálculo do crédito, conforme elucidado pela Solução de Consulta Cosit n.º 22/2016:

(...)

#### Despesas de Aluguéis de Prédios locados de Pessoa Jurídica

O Contrato de Locação acostado nos autos de vários feitos acerca da mesma matéria aqui discutida, tais como às fls. 6353/6357 do feito administrativo n.º 10183.904478/2013-96, pactuado entre a Manifestante e a locadora Frigoletti Armazéns Gerais Ltda, corresponde a uma parcela do valor glosado pela fiscalização. Trata-se de um galpão na cidade de Jundiaí SP. A impossibilidade de identificar a necessidade e utilização desse galpão no processo produtivo descrito pela Contribuinte impede o deferimento desse gasto na base de cálculo do crédito.

(...)

O conjunto probatório produzido não é suficiente para amparar a reversão do restante dos gastos indeferidos, uma vez que, como esclareceu a autoridade fiscal, não oferece elementos para identificar os bens locados, nem sua localização ou sua utilização nas atividades da empresa, totalmente em desacordo com a prescrição escrita no artigo 3º (inciso IV e §3º, I e II) da Lei n.º 10.637/2002.

#### Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

(...)

As planilhas elaboradas pela autoridade fiscal demonstram os motivos pelos quais a maior parte dos valores foram glosados: (i) documentos fiscais não apresentados e (ii) impertinência dos gastos (serviços de informática, serviços de *munk* e locação de veículos) com a rubrica de aluguéis de máquinas e equipamentos, bem como pela falta de previsão legal.

(...)

Do cotejo dos documentos fiscais que tiveram os valores glosados, nota-se, do conteúdo do campo *descrição/discriminação dos serviços*, que realmente esses documentos não correspondem a gastos com aluguel de máquinas e equipamentos, mas a prestação de serviços diversos.

Entretanto, ainda que o universo da documentação probatória não corresponda à locação de máquinas e equipamentos, considero que os *serviços de munk* e os *prestados na esterqueira*, pela singularidade da cadeia produtiva, caracterizam insumos essenciais nas atividades do processo industrial desenvolvido. Assim, os valores comprovados devem ser revertidos para a base de cálculo do crédito:

(...)

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

(...)

Enfatiza-se que foi acatada a maior parte do montante de despesas com Armazenagem e Fretes nas Vendas postulado nas planilhas de apuração do crédito.

De plano, há de ser mantida a glosa de R\$ 39.595,51, que corresponde à diferença a maior informada nos DACON em relação às planilhas de apuração apresentadas, tendo em vista que a defesa silenciou acerca da motivação (ausência de comprovação da origem da diferença) indicada pela autoridade fiscal.

Documentação alguma foi apresentada para reverter a glosa dos valores excluídos da base de cálculo do crédito por falta de documentação comprobatória.

(...)

Percebe-se que dispêndios com fretes foram expressamente excluídos do conceito de insumo na atividade de industrialização de produtos alimentícios, sendo admitidos como ensejadores de crédito apenas na hipótese prevista na lei, qual seja, na operação de venda, nos casos de (i) bens adquiridos para revenda e de (ii) bens produzidos ou fabricados destinados à venda.

No entanto, embora na decisão do STJ os fretes não tenham sido considerados insumo da pessoa jurídica industrial recorrente, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os gastos com fretes podem ser reconhecidos como insumos aplicados ao processo produtivo. Os serviços de transporte de *produtos em elaboração* realizados entre estabelecimentos da pessoa jurídica é um exemplo típico, conforme inciso IX do § 1º do artigo 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019.

(...)

Ao analisar a *Descrição do Processo Industrial e Recursos Utilizados*, juntada por meio da peça de defesa, e os Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas – CTCRC representativos dos valores pretendidos, não resta dúvida que os fretes glosados correspondem a **transporte de produto acabado (carne bovina) entre estabelecimentos da Contribuinte**.

Assim, com espeque no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, andou bem a autoridade fiscal ao não considerar como insumos geradores de crédito os gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimento da própria pessoa jurídica. Tais valores, por falta de amparo legal, não podem ser computados na base de cálculo do crédito pretendido.

(...)

Encargos de Depreciação sobre Bens do Ativo Imobilizado

Está explicado na Informação Fiscal SEORT/DRF-Cuiabá/MT que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 impedem o descontado de créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado não considerados intrinsecamente relacionados à fabricação de produtos destinados à venda.

Logo, com base na norma legal, foram glosados os valores das rubricas “Móveis e Utensílios”, “Computadores e Periféricos”, “Software e Acessórios”, “Aeronave”, “Veículos e Acessórios” e “Veículos Pesados e Acessórios”.

(...)

Compulsando os autos, constata-se ausência de documentos no sentido de quantificar e identificar quais custos de depreciação que se referem a computadores e periféricos alocados no processo produtivo da pessoa jurídica. Repisa-se que a ausência dessa quantificação e identificação torna-se impossível confirmar a inclusão dos respectivos valores de depreciação na base de cálculo do crédito.

(...)

Outras Operações com Direito a Crédito

(...)

A Contribuinte registra que a maior parte da glosa é referente a seguros e monitoramento de cargas, cujos valores são consumidos em sua frota própria. Explica que este gasto é necessário para resguardar a entrega dos produtos vendidos aos seus clientes e está intrinsecamente ligado à atividade da empresa, o que configura hipótese de creditamento.

Portanto, a controvérsia recai sobre os gastos com seguros e monitoramento de veículos de carga no transporte de produtos acabados ao consumidor final. Ao contrário do entendimento defendido pela Manifestante, a natureza dos gastos em comento não está intrinsecamente ligada ao seu processo produtivo.

Nessa sentido, novamente o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 trouxe o entendimento exarado nos autos do Resp. 1.221.170/PR acerca do direito da recorrente (indústria de alimentos) apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003:

(...)

Razão não assiste à defesa, tendo em vista que o artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 não permite enquadrar referidos gastos nas hipóteses de apuração de crédito de PIS/Pasep.

(...)

### **III – Do Recurso Voluntário**

No Recurso Voluntário, a recorrente recuperou parte substancial de sua argumentação contida na Manifestação de Inconformidade. Em síntese, discorre sobre os seguintes pontos:

- *bens para revenda e bens utilizados como insumos*
- *serviços utilizados como insumo*
- *despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor*
- *despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica*
- *despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos*
- *despesas de armazenagem e fretes na operação de venda*
- *encargos de depreciação*
- *outras operações com direito a crédito*

A Recorrente cita legislação e jurisprudência e, ao final, pede, além da apensação dos processos; reforma do acórdão recorrido e reconhecimento integral do direito creditório e, conseqüentemente, homologação das compensações efetuadas.

## Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

Os créditos que permanecem em disputa, conforme destacado no relatório acima, correspondem aos seguintes itens: A) *bens para revenda e bens utilizados como insumos*; B) *serviços utilizados como insumo*; C) *despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor*; D) *despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica*; E) *despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos*; F) *despesas de armazenagem e fretes na operação de venda*; G) *encargos de depreciação*; H) *outras operações com direito a crédito*. Na seqüência será analisado cada um dos itens.

### A) bens para revenda e bens utilizados como insumos

Neste tópico, a glosa da maior parte dos itens se deu em razão da condição de não tributado do bem ou serviço, quando da respectiva aquisição. No recurso voluntário, a contribuinte, em síntese afirma que:

20. A aquisição dos produtos acima gera sim o direito ao creditamento glosado, na medida em que, a despeito de terem sido realizadas mediante alíquota zero de PIS e COFINS, é fato incontestável que foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação.

21. Nesse sentido, faz jus ao creditamento mesmo que o contribuinte adquira insumos tributados com alíquota zero, eis que paga, ainda que embutido no preço, o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, a exemplo de adubos, fertilizantes, ferramentas, maquinários, dentre outros, adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo. Por isso existe o legislador trouxe o art. 17 à Lei nº 10.033.

(...)

24. Ainda há outro argumento: essas operações não se tratam de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, elas são sim sujeitas ao seu pagamento, mas à alíquota zero, e por isto não incide o óbice previsto no artigo 3º. parágrafo 2º da Lei 10.637/02. com a redação dada pelas Leis nº 10.684/03 e 10.865/04, tal como acima transcrito.

25. No caso das mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas sujeitas ao regime monofásico, cabe ressaltar que o regime em comento não significa desoneração tributária dos varejistas e atacadistas, mas em antecipação do pagamento das contribuições ao PIS e COFINS não cumulativo. Portanto, situação semelhante a questão da alíquota zero.

Entende-se não assistir razão ao Recorrente, porque o fundamento para a glosa, neste caso, corresponde ao que determina a lei, conforme §2º, II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

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

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Os argumentos da recorrente (que há tributo embutido no preço ou que alíquota zero, ainda é tributação) são ineficazes diante da vedação legal expressa. O Colegiado já se pronunciou de forma **unânime** neste sentido:

Acórdão nº 3401-007.465 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária;  
Sessão de 17 de março de 2020:

**CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei nº 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Relator: Lázaro Antônio Souza Soares

Em relação a tais itens as glosas devem ser mantidas.

Há ainda no tópico a rubrica “Manutenção de Veículos” e “Materiais de Limpeza”, cuja controvérsia a decisão recorrida resume:

No entanto, a glosa dos valores a título *Manutenção de Veículos e Materiais de Limpeza* deve ser mantida. A uma porque os documentos probatórios apresentados não correspondem a material de limpeza e higiene, conforme planilha elaborada pela fiscalização, na qual foram individualizadas as despesas glosadas. A duas porque a utilidade dos gastos com manutenção de veículo (veículos leves para visitas em fazendas e confinamentos e veículos pesados para transporte do gado), nos termos da legislação vigente aplicável, não integra o processo produtivo na condição de insumo utilizado na fabricação de bens destinados à venda.

Por sua vez, a Recorrente, em relação à manutenção de veículos, alega que “*não considerar como gasto essencial na operação da Recorrente o transporte dos insumos traz imponente insegurança jurídica na metodologia de creditamento das contribuições do PIS e da COFINS, especificamente se o Fisco utiliza como premissa os já mencionados Recurso Especial nº 1.221.170/PR, Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018*”.

Entende-se que assiste parcialmente razão ao Recorrente, pois os veículos leves são utilizados na administração da empresa, assim gastos com sua manutenção são gastos

administrativos, não gerando créditos. Contudo, gastos com a manutenção de veículos pesados para transporte de gado, por ser despesa com a própria movimentação de matéria prima, deve compor a base de cálculo dos créditos. Quanto ao material de limpeza contido na rubrica, a glosa deve ser mantida pelo mesmo fundamento da decisão recorrida (“*os documentos probatórios apresentados não correspondem a material de limpeza e higiene*”).

Assim, **reverte-se a glosa com a manutenção dos veículos pesados** utilizados no transporte do gado.

Com relação a lubrificantes e combustíveis a Recorrente argumentara que “*foram aplicados no transporte do gado para abate e, no caso do óleo diesel, também para o funcionamento dos geradores de energia em horário de pico no processo produtivo*”, Porém, a motivação para glosa fora o não pagamento da contribuição quando da aquisição dos bens mencionados:

38. Quanto aos gastos com “Combustíveis e Lubrificantes”, em que pese o permissivo legal para tomada de créditos, observaram-se duas situações: **1. os combustíveis (óleo diesel, gasolina e álcool) por terem sido adquiridos de comerciantes varejistas (postos), cuja tributação na venda se dá com alíquota zero (cf. art. 42 da MP nº 2.158-35/2001 e art. 5º, § 1º da Lei nº 9.718/98), não possibilitando, portanto, a apuração de créditos, conforme previsto do § 2º, II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, in verbis:**

(...)

39. e 2. **em virtude do mesmo dispositivo legal, a parte correspondente às aquisições de lubrificantes que não foi tributada**, conforme planilha de notas fiscais eletrônicas extraída da base SPED (fl. 1.156 a 1.165), também foi objeto de glosa. O mesmo ocorreu com outros itens diversos, adquiridos sem tributação, que constam listados na referida planilha.

Desta forma, **mantém-se as glosas** em relação aos gastos com “Combustíveis e Lubrificantes”, com base no § 2º, II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Com relação aos demais itens do tópico cita-se a decisão recorrida: “*foram adquiridos sem a tributação do PIS/Cofins (alíquota zero, suspensão, não incidência ou isenção), situação impeditiva, por expressa disposição legal, ao aproveitamento do crédito pretendido*”, fundamento que se mantém neste voto.

Conclui-se que, em relação aos gastos com aquisição não tributada pelas contribuições (PIS/Cofins) de bens, as glosas devem ser mantidas.

## **B) serviços utilizados como insumo**

A controvérsia no tópico cinge-se às despesas com frete e comissão na compra, e também despesas com carga e descarga (item 42 do Recurso Voluntário).

A Recorrente defende a tese de que independe do fato de o insumo adquirido ser, ou não ser, onerado pelas contribuições para que seja incluído na base de cálculo dos créditos, pois considera serviços essenciais para o seu processo produtivo:

48. Dessa forma, tratando-se de um serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

49. Já em relação aos gastos como comissão de compras, eles são necessários e essenciais à atividade da Recorrente, que muitas vezes é obrigada a negociar com produtores rurais e pequenos empreendedores. Diante desse cenário, precisar conceder benefícios financeiros aos seus representantes e parceiros comerciais para adquirir no menor tempo possível e com boas condições de saúde o gado que servirá de abate, desossa e produto final.

Cita acórdãos do CARF (3302-005.812, 3402-006.999, 3302-002.785) que adotam a mesma linha de entendimento. Porém, a questão está longe de pacificada neste tribunal fiscal.

Na linha de entendimento oposta, no sentido de que tais serviços seguem o regime de creditamento adotado para os insumos com os quais estão relacionados, há ainda outro tanto de decisões deste tribunal administrativo fiscal:

O e. STJ, na decisão que assentou o balizamento para a interpretação dominante do termo, não considerou insumo o frete na compra, contudo, ainda assim poderia gerar crédito, no entendimento da CSRF do CARF, caso se integre ao custo de aquisição do próprio insumo. O Acórdão da CSRF nº **9303008.335** (há vários outros no mesmo sentido) exemplifica esta linha de entendimento. A análise do d. Relator (no citado acórdão) vale ser citada, porque pertinente e relevante, quando se utiliza o custo de aquisição como valor base do insumo:

(...)

Entendo que deve se dar aos serviços de corretagem, tratamento análogo ao dado aos **serviços de fretes pagos na aquisição dos insumos. Da mesma forma que a corretagem, os fretes nas aquisições de insumos também não são insumos do processo industrial, porém o seu creditamento é admissível ao integrar o custo dos insumos e o seu crédito apropriado diretamente por meio dos insumos, caso estes gerem direito ao crédito.** Se o insumo dá direito ao crédito, os serviços de fretes e corretagem, ao integrarem o custo de aquisição dos insumos, também dá direito ao crédito na mesma proporção. (...)

Na sequência, o d. Relator, ainda no acórdão mencionado, cita o Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018:

(...)

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

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

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

(...)

No Parecer Cosit/RFB n.º 05/18 ainda se anota:

(...)

162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior.

163. Assim, por exemplo, não se permite a inclusão no custo de aquisição do bem para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos:

a) mão de obra paga a pessoa física, inclusive transporte e manuseio da mercadoria;

(...)

O acórdão da CSRF n.º 9303-009.339 (relator: Andrada Marcio Canuto Natal), na mesma linha do anterior citado definiu, conforme ementa abaixo, além da necessidade de **integração ao custo de aquisição**, a manutenção de **proporção** entre o insumo propriamente dito e o frete na sua compra (ou comissão na compra).

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE COMISSÃO DE COMPRAS NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.**

Os serviços de comissão de compras, na aquisição de matéria-prima, **não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma**. O seu crédito somente é permitido **quando agregam valores ao custo de aquisição** dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado **na mesma proporção do crédito previsto para os insumos**.

Entendo ser, de fato, logicamente consistente com o sistema da não cumulatividade das contribuições a tese exposta. Assim, admite-se a premissa adotada pela primeira instância para negar o crédito:

O frete pago na aquisição de insumo para o processo de produção integra o custo de aquisição desse insumo. Isso é fato sedimentado. Por isso, a possibilidade de apropriação de eventual crédito a ser calculado sobre a aludida despesa de frete deve ser determinada em função também da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação ao próprio insumo transportado.

Uma vez que o gado para abate, insumo principal no processo produtivo da Recorrente, foi adquirido sem tributação das contribuições do PIS/Cofins, nos termos do artigo 32, inciso I da Lei n.º 12.058/2009, descabe o crédito em relação às despesas de frete decorrentes de seu transporte.



**C) despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor**

Os créditos pleiteados decorrentes das despesas acima tituladas foram apenas parcialmente deferidos, pois foram glosados aqueles valores agregados na fatura da energia elétrica: demanda contratada, CIP, juros e multas.

A decisão recorrida registrou que *“a glosa alcançou valores sem comprovação e itens da fatura estranhos à energia elétrica consumida no processo produtivo. A defesa protesta pelo direito de apurar o crédito sobre a totalidade dos valores pagos nas faturas de energia”*.

Assim, a disputa referente a este tópico não diz respeito propriamente a energia elétrica, mas a outros custos relacionados tais como taxa de iluminação pública ou CIP, demanda contratada e juros e multa. A recorrente argumenta que os gastos são obrigatórios, assim, devem ser considerados insumos para efeito de creditamento.

No entanto, por expressa determinação legal, apenas gera crédito o custo da **energia elétrica** consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, nos termos do art. 3º, III, combinado com o seu § 1º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002:

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

(...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

O texto legal não autoriza ao intérprete incluir outras despesas, a título de acessórios, além da própria despesa de energia na base de cálculo de créditos. Ademais, o caso da multa por atraso ensejaria vantagem indevida ao usuário em mora, em relação ao usuário pontual, premiando e incentivando a inadimplência. E o tributo (taxa ou contribuição de iluminação pública) por sua própria natureza não pode ser considerado um acessório do preço pago pelo consumo de energia.

Assim, a taxa de iluminação pública, tributo cobrado pelos municípios, e a multa, cobrada pela concessionária em razão da mora do usuário, não pode gerar crédito a favor do contribuinte. A Solução de Consulta Cosit nº 22, de 04/03/16, já citada na decisão recorrida, firmou o entendimento com o qual se alinha:

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

Esta Turma em votação unânime, acórdão nº 3401-008.606, de minha relatoria, em sessão de 14/12/2020, já decidiu no mesmo sentido:

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

Cofins Não-Cumulativa. Créditos. Taxa de iluminação Pública. Multa por Atraso. Vedado.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

Assim, mantém-se a glosa no tópico.

#### **D) despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica**

A fundamentação para manter a glosa das despesas relativas ao tópico finca-se na carência probatória:

O conjunto probatório produzido não é suficiente para amparar a reversão do restante dos gastos indeferidos, uma vez que, como esclareceu a autoridade fiscal, não oferece elementos para identificar os bens locados, nem sua localização ou sua utilização nas atividades da empresa, totalmente em desacordo com a prescrição escrita no artigo 3º (inciso IV e §3º, I e II) da Lei nº 10.637/2002.

A Recorrente em sua contradita no recurso voluntário contesta:

62. No caso em tela, a Recorrente apresentou, além dos comprovantes de pagamento na fase de verificação, o aditivo ao contrato de locação, cujo locador é a empresa Frigoletti Armazéns Gerais Ltda, para demonstração de que referido bem é utilizado em suas atividades produtivas.

63. A Recorrente indaga então que outros documentos adicionais poderiam ser apresentados para comprovação da necessidade de locação e, conseqüentemente, da necessidade do gasto específico? Absurdo que um conjunto probatório tão robusto não seja suficiente e convincente!

De fato, a própria Fiscalização já havia concluído pela insuficiência probatória (vide Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0232/2016, de 22 de agosto de 2016, fls. 12.446 e ss), onde justificara a conclusão nos seguintes termos:

75. Com vistas à comprovação do direito aos créditos apurados sobre “Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica”, o contribuinte foi intimado a apresentar cópias dos contratos de aluguel e respectivos comprovantes de pagamento, referentes ao período examinado.

76. Em resposta, o contribuinte apresentou planilhas com as relações das despesas de aluguéis em que se creditou (fls. 1.677 a 1.679) e cópia de um termo aditivo referente a um contrato, com data de 2009 (fls. 1.680 e 1.681).

77. Os valores existentes nas planilhas de apuração disponibilizadas pelo contribuinte para os meses de fevereiro/2010 e março/2010 apresentam pequenas divergências, a maior, em relação aos valores que constam nos DACON entregues, sendo que, para fins de análise, foram adotados os valores demonstrados nos DACON.

78. Entretanto, os dados apresentados são insuficientes para se concluir a respeito do direito creditório, tendo em vista que a lei impõe certas condições para a apuração dos

créditos em tela, tais como: que a locação seja contratada com pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, I), que as despesas com aluguel sejam pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, II) e que os bens objeto de locação sejam efetivamente utilizados nas atividades da empresa (art. 3º, IV).

79. Com base apenas nos registros contábeis e nas informações e documentos disponibilizados pelo contribuinte não é possível identificar os bens locados, nem sua localização ou sua utilização nas atividades da empresa.

80. Assim, tendo em vista a insuficiência dos elementos apresentados pelo contribuinte para comprovar o direito creditório, o qual deve ser líquido e certo (art. 170, CTN), os valores referentes às despesas com aluguéis de prédios foram glosados, com fundamento no artigo 76 da IN RFB nº 1.300/2012

(...)

No que pese a alegação da Fiscalização, entende-se que a documentação apresentada em relação à Locação do Imóvel da empresa Frigoletti Armazéns Gerais Ltda deve ser tomado em conta, pois o aditivo apresentado às fls. 12.567 e seguintes comprova que se trata de locação contratada com pessoa jurídica domiciliada no País, que as despesas com aluguel são creditadas a pessoa jurídica domiciliada no e que os bens objeto de locação são efetivamente utilizados nas atividades da empresa.

Assim, na ausência de algum elemento de prova contrário – cujo ônus cabia à Fiscalização - que infirmasse o registro contábil e o contrato juntado, entendo que as despesas relativas **ao citado imóvel** deva ser incluída na base de cálculo dos créditos.

Observa-se que no processo de nº 10183.904521/2013-13, do mesmo contribuinte, mediante acórdão nº 03-90263, a DRJ admitiu a despesa:

O documento referente à taxa de fiscalização expedido pela Prefeitura de Jundiá – SP revela que o imóvel locado da Frigoletti Armazéns Gerais Ltda caracteriza estabelecimento utilizado para as atividades inerentes ao processo produtivo da Interessada. Assim, restabelece-se na base de cálculo do crédito o valor dos aluguéis pagos à Frigoletti Armazéns Gerais Ltda, conforme quadro abaixo: (...)

**Assim, as glosas em relação às despesas com a locadora Frigoletti Armazéns Gerais Ltda devem ser revertidas.**

### **E) despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos**

Já em relação às despesas da rubrica acima “aluguéis de máquinas e equipamentos” devem ser mantidas, pois, conforme acórdão da DRJ argumentara:

A Informação Fiscal SEORT/DRF-Cuiabá/MT pontua que não foram fornecidas cópias dos contratos de locação das referidas despesas, mas apenas parte das cópias das notas fiscais relacionadas nas planilhas de apuração do crédito, as quais, em sua maioria, são relativas à prestação de serviços de informática, serviços de munk e locação de veículos.

Diante da impertinência dos gastos em relação à rubrica *Locação de Máquinas e Equipamentos*, todos os valores correspondentes foram glosados, tendo em vista a ausência de previsão legal entre as hipóteses do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, exceto a despesa referente à locação de esmerilhadeira.

Ora, no Recurso Voluntário, a própria recorrente admitira a impertinência da despesa com a rubrica: “67. *Ocorre que mesmo apresentadas em contas contábeis que não correspondem ao tipo de gasto relacionado, por erro material da Recorrente, os serviços de informática, serviços de munk e locação de veículos podem ser considerados no rol de créditos não cumulativos em comento*”.

De fato, a Fiscalização glosou **gastos registrados na rubrica Aluguéis de Máquinas e Equipamentos**, onde as notas fiscais apresentadas referiam-se à prestação de serviços de informática, serviços de munk e locação de veículos, e não a locação de máquinas e equipamentos. O item 53 da Informação Fiscal fora conclusivo “*analisando esses itens de serviços à luz das disposições legais e normativas e considerando as informações prestadas pelo contribuinte a título de descrição do processo produtivo, não se vislumbra hipótese legítima para apuração de créditos de PIS/Cofins decorrentes do regime de não cumulatividade*”.

Glosas mantidas.

#### **F) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda**

A controvérsia residual que chega à segunda instância de julgamento refere-se aos fretes glosados correspondentes “*a transporte de produto acabado (carne bovina) entre estabelecimentos da Recorrente*” (item 75 do RV). A decisão recorrida entendeu que “*com espeque no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, andou bem a autoridade fiscal ao não considerar como insumos geradores de crédito os gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimento da própria pessoa jurídica. Tais valores, por falta de amparo legal, não podem ser computados na base de cálculo do crédito pretendido*”.

Observa-se que o ponto ainda goza de certa controvérsia neste tribunal fiscal, porém, verifica-se a tendência de a CSRF firmar o entendimento de reconhecer o direito ao crédito da despesa de frete com produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Por exemplo, no Acórdão n.º 9303-009.043 – CSRF / 3ª Turma, de 17/07/19, por maioria reconheceu que:

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES.  
TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

**Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa**, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Na fundamentação do voto no acórdão citado adota-se o argumento de que “*se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda*”, incluindo, portanto, “*os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão*”.

Assim, nesta linha de entendimento, as glosas dos **gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimento da própria pessoa jurídica** devem ser revertidas.

### **G) encargos de depreciação**

A controvérsia, na atual fase do contencioso, se resume à depreciação de computadores, pois não houve qualquer impugnação na primeira instância, em relação a outros bens do ativo imobilizado, cujas depreciações foram também excluídas da base de cálculo dos créditos, conforme anotara o voto na decisão *a quo*:

A peça de resistência discorda de parte considerável da glosa dos valores. Argumenta que o *doc. 07* demonstra valores contabilizados como ativo imobilizado decorrente de computadores e periféricos alocados no centro de custo utilizados no controle de máquinas e equipamentos no processo de produção.

Em síntese, solicita reversão da glosa relativa a depreciação de computadores alocados no processo produtivo. A defesa não fez qualquer menção relativa aos valores de depreciação dos demais itens do ativo imobilizado não aceitos pela fiscalização.

Na parte impugnada, a decisão recorrida manteve a glosa por carência probatória:

Compulsando os autos, constata-se ausência de documentos no sentido de quantificar e identificar quais custos de depreciação que se referem a computadores e periféricos alocados no processo produtivo da pessoa jurídica. Repisa-se que a ausência dessa quantificação e identificação torna-se impossível confirmar a inclusão dos respectivos valores de depreciação na base de cálculo do crédito.

A contribuinte, no Recurso Voluntário, qualificou de simplista o argumento da decisão recorrida, discorreu sobre o princípio da verdade material, citou o prestigiado tributarista Alberto Xavier, mas não demonstrou efetivamente – mediante planilhas e documentos – a depreciação dos equipamentos alocados na produção, discriminando estes daqueles destinados à administração. Muito menos deu o passo seguinte de juntar documentos comprobatórios, sendo insuficiente alegar que os itens são contabilmente registrados no centro de custo denominado “objeto de custo 1068 – gerência industrial”. Enfim, não se vislumbra que tenha havido glosa de despesa de depreciação de computadores (ou qualquer item imobilizado) alocados na produção).

Glosas mantidas.

### **H) outras operações com direito a crédito**

No resumo da decisão recorrida “*a controvérsia recai sobre os gastos com seguros e monitoramento de veículos de carga no transporte de produtos acabados ao consumidor final. Ao contrário do entendimento defendido pela Manifestante, a natureza dos gastos em comento não está intrinsecamente ligada ao seu processo produtivo*”.

A recorrente concorda que “*a controvérsia, como cita a Decisão recorrida, recai sobre os gastos com seguros e monitoramento de veículos de carga no transporte de produtos acabados ao consumidor final*” (item 96 do RV), mas defende a manutenção do crédito daí decorrente porque entende ser tais despesas essenciais à sua atividade.

A Solução de Consulta COSIT nº 228/2019 e os acórdãos (3201-002.820; 3401-002.857) invocados a fim de amparar o crédito requerido falham neste encargo, pois se referem à **empresas prestadoras do serviço de transporte de cargas**, não sendo este o caso da contribuinte.

Glosa mantida

Do exposto, **voto** por conhecer do Recurso, dando-lhe parcial provimento para **reverter as glosas** relativas aos itens: a) manutenção de veículos pesados utilizados no transporte de gado; b) despesas de locação com Frigoletti Armazéns Gerais Ltda ; c) gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimento da própria pessoa jurídica.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, redator designado

Em que pese toda a deferência que presto às considerações do Ilustre Conselheiro Ronaldo Souza Dias, ousou divergir de seu posicionamento quanto à possibilidade de apuração de créditos do Pis e da Cofins calculados em relação aos fretes incorridos nas aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero.

Com a nova definição de insumo estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, ficou ainda mais claro, no meu entendimento, que o frete – desde que, à luz do processo produtivo no qual esteja inserido, atenda aos parâmetros da essencialidade ou da relevância – não se afigura tão somente como um mero componente acessório do custo de aquisição de um bem adquirido, assumindo, assim, posição autônoma para que, na condição de serviço utilizado como insumo, possa por si só gerar direito a crédito.

Referido entendimento decorre de duas premissas.

A primeira se exterioriza na ideia de que, para fins de tomada de créditos, a delimitação do processo produtivo deve ser concebida sob um prisma mais amplo, que contemple todos aqueles subprocessos afetos ao núcleo do propósito econômico da empresa e não sob a restrita ótica de uma “linha de montagem”, em que se pode objetivamente definir o seu começo e o seu fim. Até porque esse enfoque é incapaz de acomodar a complexidade das diferentes atividades econômicas atualmente desenvolvidas e - principalmente – não se mostra perfeitamente conciliável com os próprios critérios da essencialidade e relevância, que se utilizam do “teste da subtração” para definição do que é insumo.

O outro pressuposto é sobremaneira mais simples e decorre do inexorável fato de que o frete é, para todos os efeitos, um serviço como outro qualquer, comportando direito ao crédito sempre que se mostrar essencial ou relevante no contexto das atividades econômicas desenvolvidas pela empresa, não se mostrando acertado, assim, considerá-lo como serviço *sui generis*, recebendo distinto tratamento em relação aos demais serviços adquiridos.

É claro que o novo “status” do frete não lhe retira da categoria de componente do custo de aquisição de um bem adquirido – mesmo porque tal condição decorre em verdade da ciência contábil - de modo que, no caso das pessoas jurídicas que produzem ou industrializam bens destinados a venda ou que prestam serviços, o frete poderá ensejar direito a crédito autonomamente (desde que essencial ou relevante) ou como componente do custo de aquisição.

Feitas essas breves considerações, detenho-me ao ponto de divergência: o frete incorrido na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero.

De acordo com as considerações do voto-vista da Min. Regina Helena Costa, no REsp nº 1.221.170/PR, no plano dogmático, havia três linhas de entendimento identificáveis no que concerne ao alcance do termo insumo: i) a orientação restrita, que adotava como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto; ii) a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo (“teste de subtração”), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência; e, por fim, (iii) a orientação ampliada, cujas bases se aproveitam do amplíssimo conceito de insumo da legislação do IRPJ.

Como consabido, prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça a linha intermediária, que, se por um lado não tem alcance tão amplo como aquele que se exterioriza pela legislação do IRPJ, tampouco é limitada aos critérios físicos estabelecidos pela legislação do IPI, acarretando, a meu ver, não só a necessidade de uma nova leitura acerca do conceito de insumo como também de um novo entendimento a respeito do alcance do termo “produção”, para fins de tomada de crédito das contribuições.

É que não parece razoável admitir que o STJ tenha abandonado a orientação restrita a respeito do conceito de insumo, aproveitada da legislação do IPI - que, a princípio, identificava como tal apenas os insumos diretos, as matérias-primas e os produtos intermediários – e, ainda assim, tenha continuado a acolher a ideia de que o termo “produção” continue intrinsecamente ligado àquela legislação. Nessa hipotética situação, não restariam compreendidas no conceito de insumo aquelas atividades que, a despeito de serem manifestamente essenciais ou relevantes e, assim, afetas à atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica, ocorrem fora dos rígidos limites do processo produtivo em sentido estrito, isto é, daquele demarcado de acordo com os parâmetros estabelecidos na legislação do IPI.

Nesse contexto, penso que a leitura mais adequada para a questão passa pela possibilidade de tomada de créditos em relação a todos os bens e serviços que sejam essenciais ou relevantes - conforme definiu o STJ - e, ao mesmo tempo, incluam-se naquele eixo central de atividades que, em conjunto, revelem o próprio propósito econômico da pessoa jurídica, ainda que tais atividades ocorram antes ou depois do rigoroso processo produtivo delineado pela legislação do IPI.

É evidente que isso não significa admitir créditos sobre todo e qualquer dispêndio, ainda que, sob a ótica da própria pessoa jurídica, se mostrem essenciais ou relevantes. Conquanto a expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a verdade é que todas as discussões e conclusões lapidadas pelo STJ circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

Dessa forma, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades acessórias ao seu propósito econômico, diversas da produção de bens e da prestação de serviços, não representam aquisição de insumos, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc. da pessoa jurídica - até porque do contrário estaria a adotar o conceito da legislação do IRPJ, que, como vimos, fora igualmente rejeitado pelo STJ.

Por outro lado, também não me parece correto assumir que o fato de o processo produtivo em sentido estrito não ter se iniciado seja um obstáculo para que referido dispêndio se encontre inserido no “eixo de produção” da pessoa jurídica e, ainda, que o frete incorrido para transportar os insumos para dentro do estabelecimento da pessoa jurídica se revele como uma despesa qualquer, ensejando direito a crédito somente por contabilmente compor o custo de aquisição, a ponto de afastar a possibilidade de apuração de créditos somente porque o bem transportado é desonerado.

Por todo o acima exposto, dou provimento ao recurso voluntário para admitir o crédito calculado sobre o frete incorrido nas aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos