



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.904632/2016-72
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.080 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrentes COOPNOROESTE - COOPERATIVA AGROPECUARIA DO OESTE
DE MATO GROSSO LTDA
FAZENDA NACIONAL

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

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

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO
INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM
TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a
forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão
legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição
para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito
em sua integralidade.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA
ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido no inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003,
somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos
estabelecimentos da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de
ambos os recursos. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar provimento ao
Recurso Especial do Contribuinte, e, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso
Especial da Fazenda Nacional, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora)
e Tatiana Midori Migiyama. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Semíramis de
Oliveira Duro.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente em exercício e Redatora Ad Hoc

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semíramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto (suplente convocado), Erika Costa Camargos Autran e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Conforme o art. 18, inciso XVII, do Anexo II, do RICARF, a Presidente da 3ª Seção de Julgamento, Conselheira Liziane Angelotti Meira, designou-se redatora ad hoc para formalizar o presente acórdão, dado que a relatora original, Conselheira Érika Costa Camargos Autran não mais integra o CARF.

Relatório

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Redatora Ad Hoc.

Como redatora *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF, sendo o voto proferido pela Cons. Érika Costa Camargos Autran na sessão de 20/06/2023.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o relatório e voto da Cons. Érika Costa Camargos Autran, relatora original, a seguir:

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3201-007.441, de 17 de novembro de 2020, assim ementado:

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

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

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.

O dispêndio com a demanda contratada, incluído na fatura de energia elétrica, tem caráter obrigatório, objetiva o efetivo funcionamento do estabelecimento e tem caráter social, tendo o sistema elétrico sido concebido de forma a atender satisfatoriamente toda a sociedade, razão pela qual ele deve ser incluído no desconto de crédito da contribuição não cumulativa.

FRETE. TRANSPORTE DE LEITE IN NATURA. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.

Por se tratar de frete relacionado a aquisições de bens passíveis de creditamento somente por meio do crédito presumido da agroindústria, eventual crédito somente pode ser tomado na condição de desconto de débitos da contribuição apurada na escrita fiscal da pessoa jurídica, não podendo ser objeto de ressarcimento.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITO.

Conforme precedentes desta Turma de Julgamento e da CSRF deste Conselho, é permitido o creditamento sobre os gastos com frete entre estabelecimentos.

FRETE. LENHA. CRÉDITO.

Os dispêndios com frete no transporte da lenha utilizada como combustível, por se referir à prestação de um serviço considerado essencial ao processo produtivo, geram direito a crédito da contribuição não cumulativa, mas desde

que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido esses serviços tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

AQUISIÇÕES DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO.

Conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, somente geram crédito as aquisições de máquinas e equipamentos utilizados na produção.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO. PARTES E PEÇAS. BENS E SERVIÇOS TRIBUTADOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CONDICIONANTES LEGAIS.

Somente geram direito a desconto de crédito os dispêndios com manutenção de máquinas e equipamentos, abrangendo as partes e peças, cujas aquisições tiverem sido tributadas pela contribuição.

Havendo aumento de vida útil da máquina ou do equipamento superior a um ano, os gastos de manutenção tributados serão incorporados ao ativo imobilizado, gerando crédito somente com base nos encargos de depreciação do bem em que aplicados.

O crédito integral de dispêndios dessa natureza somente se encontra autorizado pela lei na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos novos.

INSTALAÇÕES/EDIFICAÇÕES. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Somente geram direito a desconto de crédito os dispêndios com instalações e edificações cujas aquisições tiverem sido tributadas pela contribuição, sendo que, havendo aumento de vida útil do bem superior a um ano, tais gastos tributados serão incorporados ao ativo imobilizado, gerando crédito somente com base nos encargos de depreciação do bem em que aplicados.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (1) após votações sucessivas, nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, reverter as glosa de energia elétrica, apenas em relação à demanda contratada, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Marcos Antonio Borges (Suplente convocado) e Paulo Roberto Duarte Moreira, que negavam provimento no tópico. Em primeira votação, por maioria de votos, manteve a glosa sobre todos os dispêndios (diversos do efetivo consumo) relacionados à conta de energia elétrica, vencido o Relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que revertia a glosa integralmente; (2) manter as glosas dos créditos sobre fretes com transporte de leite in natura, vencido o conselheiro Relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que

revertia as glosas; (3) reverter as glosas dos créditos sobre fretes entre estabelecimentos, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Marcos Antonio Borges (Suplente convocado), que mantinham as glosas; (4) reverter as glosas dos créditos na rubrica “não identificados” que se caracterizaram como transporte de lenha para combustível, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Marcos Antonio Borges (Suplente convocado), que mantinham as glosas, e o conselheiro Relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que revertia integralmente referidas glosas; e (5) manter as glosas dos créditos relativos aos gastos com instalações e manutenções de máquinas e equipamentos, vencido o Relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que entendia que os créditos foram aproveitados na medida da depreciação dos bens em que ocorreram as atividades (instalação e manutenção). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafetá Reis. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-007.437, de 17 de novembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10183.904627/2016-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Intimada a Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial suscitando divergência com relação a seguinte matéria: glosas sobre energia elétrica – demanda contratada.

O Recurso da Fazenda Nacional foi admitido conforme despacho de fls. 428 e seguintes.

O Contribuinte apresentou contrarrazões requerendo seja negado provimento ao recurso especial com a manutenção do acórdão quanto a demanda contratada.

O Contribuinte, também, apresentou Recurso Especial suscitando divergência com relação a seguinte matéria: Fretes com transporte de leite *in natura* e Gastos com instalações e manutenções de máquinas e equipamentos.

O Recurso do Contribuinte foi admitido parcialmente, conforme despacho de fls. 544, apenas quanto aos gastos com fretes com o transporte de leite *in natura*.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões requerendo que seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte. Caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a qua*, quanto à matéria objeto de recurso especial.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Redatora *Ad Hoc*.

Voto da Cons. Érika Costa Camargos Autran:

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 428.

Do Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito a glosas sobre energia elétrica – demanda contratada.

Segundo depreendemos da análise do processo em discussão a autoridade fiscal entende não haver direito ao crédito das contribuições relativo às despesas “taxas de iluminação pública”, “demanda contratada”, “juros”, “multa”, dentre outros, por se encontrarem dissociadas da energia elétrica efetivamente consumida.

Ao contrário da fiscalização, interpreto que também em relação a essas despesas devem ser reconhecidos os créditos.

De acordo com o Acórdão Voluntário 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. Assim, entendeu:

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.”⁴

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.

Geralmente, para consecução de seus objetivos sociais as empresas de grande porte, necessitam de elevado e ininterrupto fornecimento de energia elétrica, e por tal razão, mantêm com as concessionárias de energia elétrica contratos de fornecimento de energia elétrica e reserva de potência, genericamente conhecidos como Contrato de Reserva de Demanda, que tem por objetivo garantir a disponibilização de potência (kW) suficiente para que os sistemas não sofram um colapso e concomitantemente, recompensam a concessionária pela disponibilidade dessa determinada potência ao consumidor.

A demanda contratada é definida pela Resolução Normativa ANEEL nº 414, de 09 de setembro de 2010, nos seguintes termos:

Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições: (...)

XXI – demanda contratada: 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);

A reserva objeto dos contratos é de potência (kW), que é apenas utilizada para consumir energia. Efetivamente a reserva não é a própria energia a ser consumida. De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatoriedade formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação da demanda de potência e do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do Recurso Especial da Contribuinte

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.544.

(...)

FRETES COM TRANSPORTE DE LEITE IN NATURA

- O acórdão recorrido manteve a glosa integral dos créditos apropriados sobre fretes na aquisição de leite in natura, alegando que as aquisições de leite geram direito a crédito presumido agroindústria, sendo assim o seu respectivo frete não gera direito a crédito básico. O serviço de transporte é tributado normalmente, pois trata-se de operações distintas, uma prestação de serviço sujeita a tributação normal e outra operação comercial onde a mercadoria está sujeita a alíquota zero, não incidência, etc.. Ou seja, o fornecedor do serviço de frete irá pagar o PIS e COFINS, portanto, não há vedação a esse crédito. Cita Acórdãos paradigmas nº 3403-01.404 e 9303-009.847.

(...)

Insurge-se a Recorrente contra o entendimento adotado no acórdão recorrido, que, ao dar provimento parcial ao recurso voluntário, manteve as glosas dos créditos sobre fretes pagos no transporte de leite in natura e com os gastos com instalações e manutenções de máquinas e equipamentos.

Acerca dos temas, disse o Redator do voto vencedor:

II. Crédito. Fretes com transporte de leite in natura.

A Fiscalização, amparada na Lei nº 10.925/2004, glosou os créditos relativos aos fretes nas aquisições de leite in natura, considerando que, nesses casos, as operações se deram com suspensão do pagamento das contribuições PIS/Cofins, não possibilitando, por conseguinte, a apuração de créditos básicos, inclusive no que se refere aos fretes.

*O Relator votou por reverter essa glosa; porém a maioria do colegiado considerou que, por se tratar de frete relacionado a aquisições passíveis de creditamento somente por meio do crédito presumido da agroindústria (art. 8º da Lei nº 10.925/2004), **o crédito de tal natureza, independentemente de sua extensão (abarcando apenas o valor do insumo adquirido ou o valor do insumo acrescido do frete), somente era passível de fruição como desconto de débitos das contribuições apurados na escrita fiscal da pessoa jurídica, não podendo ser objeto de ressarcimento.***

(...)

IV. Crédito. Gastos com instalações e manutenções de máquinas e equipamentos.

Em relação às glosas dos créditos relativos aos gastos com instalações e manutenções de máquinas e equipamentos, o Relator entendeu que eles haviam sido aproveitados na medida da depreciação dos bens (instalação e manutenção).

Contudo, consta da Informação Fiscal (fls. 18 a 21) que os créditos relativos a referidos dispêndios foram descontados pelo Recorrente com base no valor total das aquisições e não sobre os encargos de depreciação, sendo que, em relação a alguns bens adquiridos, eles se referiam a bens não tributáveis ou sujeito à tributação monofásica, contrariando o disposto no § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O Recorrente se defende, alegando que, na monofasia, há tributação concentrada do bem, dando direito, portanto, ao desconto de crédito, alegação essa afastada pelo Colegiado, por ter sido considerada incompatível com tal sistemática de apuração das contribuições, dada a opção do legislador pela concentração da tributação em apenas uma etapa da cadeia produtiva.

Registrou, ainda, a Fiscalização, que as “peças e partes de reposição e os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda são considerados insumos, para fins de creditamento na sistemática não-cumulativa, com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano. Caso repercuta num aumento maior de vida útil, os gastos serão incorporados ao ativo imobilizado, sendo que o crédito só poderá ser descontado com base na depreciação do bem.” (fl. 21)

estacou-se, também, que, opcionalmente, o contribuinte poderia calcular o crédito relativo à aquisição de máquinas e equipamentos com base no valor de aquisição, nos termos do art. 1º da Lei 11.774/20084, mas desde que tais máquinas e equipamentos fossem novos e destinados apenas à produção de bens, situação em que não se inserem as peças e serviços de manutenção.

O Recorrente contra argumenta, apresentando, por amostragem, uma nota fiscal de aquisição de serviços (fl. 293) que, segundo ele, era posterior a 2012, ensejando o

direito à apuração integral do crédito, nos termos do referido art. 1º da Lei 11.774/2008. Contudo, referida nota fiscal se refere à aquisição de reforma do gerador e não à aquisição de uma máquina ou equipamento novo.

(...)

Nesse sentido, manteve-se a glosa dos créditos relativos aos gastos com instalações e manutenções de máquinas e equipamentos. (g.n.)

Nos termos do entendimento que se sagrou vencedor, os créditos relativos aos fretes nas aquisições de leite in natura somente eram possíveis como desconto de débitos das contribuições apurados na escrita fiscal da pessoa jurídica, não podendo ser objeto de ressarcimento e, com relação aos que incidiram sobre os gastos com instalações e manutenções de máquinas e equipamentos, os mesmos foram descontados com base no valor total das aquisições, não sobre os encargos de depreciação, além do que, em relação a alguns bens adquiridos, eles se referiam a bens não tributáveis ou sujeito à tributação monofásica.

Os acórdãos paradigmas estão assim ementados:

Fretes com transporte de leite in natura:

Acórdão paradigma nº 3403-01.404:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo da Cofins 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, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

CRÉDITOS. MATERIAIS DE LABORATÓRIO, LIMPEZA E DESINFECÇÃO.

Deve ser reconhecido o direito de o contribuinte tomar o crédito pelas aquisições de materiais de laboratório, de limpeza e de desinfecção, pois a supressão desses insumos do processo produtivo inviabiliza a obtenção dos produtos finais.

CRÉDITOS. FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO.

Deve ser reconhecido o direito de o contribuinte tomar o crédito sobre fretes pelo transporte de produtos sujeitos à alíquota zero, pois a lei não condiciona a tomada de crédito pelo serviço de transporte à tributação do produto transportado com alíquota positiva da contribuição.

CRÉDITOS. FRETES.

Deve ser reconhecido o direito de o contribuinte tomar o crédito sobre fretes pelo transporte de produtos essenciais ao processo produtivo entre os estabelecimentos da pessoa jurídica durante a fase de produção.

CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. APROVEITAMENTO CONCOMITANTE PELAS AQUISIÇÕES E PELA DESPESA DE DEPRECIAÇÃO.

Em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, existe vedação legal expressa à tomada do crédito de forma simultânea pelas aquisições e pela despesa de depreciação.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte a prova dos fatos constitutivos de seu direito, assim como a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

Acórdão paradigma nº 9303-009.847:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Consequentemente não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do decisorio, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. (g.n.)

Diante do exposto conheço do Recurso Especial do Contribuinte.

Do Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Fazenda Contribuinte diz respeito aos gastos com fretes com o transporte de leite *in natura*.

Recordo que essa turma já enfrentou esse tema – o que peço licença para trazer o acórdão n.º 9303-007.593 de relatoria da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama que trouxe em seu voto os seguintes argumentos:

Ora, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Sendo assim, nego provimento ao Recurso Especial em relação aos itens mencionados.

Recordo também o voto do Ilustre Ex-Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes– o que peço licença para trazer o acórdão n.º 9303-012.687, que trouxe em seu voto os seguintes argumentos:

Não assiste razão à recorrente, quanto à impossibilidade de creditamento dos fretes sujeitos à incidência das contribuições do PIS e da COFINS, relativo às compras de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

A solução para o litígio parte da composição do custo do insumo ou da mercadoria adquirida para a revenda. O Decreto-Lei nº 1.598/1977 prevê que o custo de aquisição de mercadorias ou de produção compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte (artigos 289 e 290 do RIR/99, e 301 e 302 do RIR/2018):

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Custo dos Bens ou Serviços

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

[...]

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, de forma a estabelecer o tratamento contábil para os estoques, emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 16 com a seguinte definição de custo de aquisição (texto da revisão 1):

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1)

[...]

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)

Dessa forma, partindo-se da premissa de que o custo com transporte faz parte do custo de aquisição do insumo (inciso II, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002) ou da

mercadoria para revenda (inciso I, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002), temos que uma parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito.

A recorrente parte do disposto no §2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº10.833/2003 para vedar o crédito do frete na aquisição de insumos desonerados. Entretanto, a vedação legal refere-se a parcela do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, e não a parte do custo do insumo/mercadoria que foi regularmente tributária, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

art. 3º. [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada 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.

Entendo que a interpretação dada pela autoridade fiscal, no sentido de dar o mesmo tratamento do produto transportado ao frete, não seria a mais recomendada para o caso em análise, considerando a previsão legal que trata do direito ao creditamento. O comando normativo acima transcrito (inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003) impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, mas não veda o direito a crédito sobre os serviços de transporte tributados efetuados com bens desonerados. E vedar a possibilidade de crédito no frete tributado pela alegação de desoneração da mercadoria/insumo transportada violaria o princípio da não-cumulatividade para o PIS e COFINS.

Na aquisição de mercadorias para revenda ou de insumos para a produção, o preço pago pelo adquirente pode incluir a entrega em seu estabelecimento ou não, nesse caso ficando por sua responsabilidade a contratação do serviço de transporte junto a outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ter a destinação prevista (revenda, estoque ou produção). O serviço de transporte, o frete, é tributado pelo PIS e COFINS, enquanto receita da transportadora. Ainda que tal dispêndio faça parte do custo de aquisição da mercadoria/insumo, tal contratação é uma operação autônoma em relação a aquisição do item transportado, e não há previsão legal para impedir o creditamento, em caso de ser receita tributável pelo prestador.

Portanto, por inexistência de vedação legal, há de se admitir o direito ao crédito sobre os dispêndios com fretes tributados na aquisição dos insumos/mercadorias desonerados.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Por fim, ressalto que quanto ao crédito do leite, lembro que a este tema, já foi bastante debatido por essa turma, cito os Acórdãos n.ºs 9303-009.845, nº 9303-009.846 e nº 9303-009.847, segue a ementa do primeiro Acórdão citado:

Acórdão 9303-009.845

Número do Processo: 10680.723279/2010-25

Data de Publicação: 23/01/2020

Contribuinte: COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA

Relator(a): DEMES BRITO

Ementa(s) ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Consequentemente não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do decisorio, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, somente quanto aos serviços de frete na aquisição de leite e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas.

De acordo com os Acórdãos citados, foi mantido o entendimento do Acórdão recorrido, que reconheceu que “In caso, os gastos com fretes no transporte de insumos possui natureza diversa do bem transportado, formalizado por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS, ou seja, **o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, os valores recebidos em contrapartida pela prestação de serviços será incluída na base de cálculo das Contribuições, devido pelo transportador, eis que se trata de uma operação tributada.**”

No entanto, em entendimento ao art. 63 a turma me acompanhou pelas conclusões, pois, a maioria tem o entendimento de que se admite o creditamento, na medida em que o valor pago pelo frete agrega custo à matéria-prima adquirida e engloba o valor do crédito permitido ao insumo transportado. Se o insumo dá direito ao crédito, por consequência o valor do frete estará inserido no seu custo, agregando valor decorrente do seu preço. Somente nessa condição o valor do frete transforma-se em crédito das contribuições ao PIS e à Cofins. Em

outras palavras, se a matéria prima transportada não gerar crédito, o seu frete também não terá direito ao crédito.

Ademais, foi ressaltado que a discussão sobre direito ao Creditamento sobre o Leite *In Natura*, objeto da primeira divergência apresentada pela Fazenda Nacional não foi conhecida, restou portando definitiva a decisão da turma recorrida que reconheceu o direito ao crédito na aquisição do leite *in natura*. Então, neste caso, foi também reconhecido o direito ao crédito sobre os serviços de frete, conforme o entendimento exposto no paragrafo anterior, de que: "...o valor pago pelo frete agrega custo à matéria-prima adquirida e engloba o valor do crédito permitido ao insumo transportado. Se o insumo dá direito ao crédito, por consequência o valor do frete estará inserido no seu custo, agregando valor decorrente do seu preço...."

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Do dispositivo:

1-Conheço e nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

2- Conheço e dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira (voto da Cons. Érika Costa Camargos Autran)

Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Redatora Designada.

Ouso divergir da ilustre Relatora no mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto à tomada de crédito de PIS sobre a energia elétrica demanda contratada.

Na origem, a Autoridade Fiscal procedeu à glosa parcial dos valores pleiteados em compensação, excluindo aqueles contidos na fatura de energia elétrica que não se referiram à energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Transcreve-se, inicialmente, a legislação pertinente à sistemática de apuração de créditos de PIS e COFINS calculados sobre dispêndios com energia elétrica, no regime não cumulativo:

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: (...)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 10.833, de 2003

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A diferenciação entre os conceitos de demanda contratada de energia elétrica e energia elétrica consumida tem reflexos na aplicação do art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, portanto cabe diferenciar uma da outra.

O art. 2º, inciso XXI, da Resolução nº 414/2010, da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) conceituava demanda contratada como sendo 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 devia ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW):

XXI - demanda contratada: 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).

No mesmo sentido, o art. 2º, inciso XII, a Resolução Normativa ANEEL nº 1.000/2021, que revogou a Resolução nº 414/2010:

XII - demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora no ponto de conexão, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, em kW (quilowatts);

A partir desse conceito, verifica-se que a demanda contratada representa energia elétrica que pode não circular efetivamente para o estabelecimento consumidor, que consta em contrato no qual a concessionária se obriga a disponibilizá-la continuamente. Assim, o pagamento garante a disponibilização de uma quantidade de demanda de energia pré-determinada, ou seja, a operação da empresa fica garantida em termos de energia.

Os valores pagos a título de demanda contratada e os valores pagos a título de utilização do sistema de distribuição não são energia consumida, mas sim o montante pago pelo usuário à concessionária para deixar disponível a rede (meio) para o consumo de energia elétrica.

Por sua vez, a energia elétrica consumida é a quantidade de kWh (quilowatt-hora) ou MWh (megawatt-hora) efetivamente utilizada em uma unidade consumidora em um determinado período de tempo. A energia elétrica consumida é aferida após a medição, que é processo realizado por equipamento que possibilita a quantificação e o registro de grandezas elétricas associadas ao consumo.

Em resumo, a principal diferença entre energia elétrica consumida e demandada está na natureza da medição: o consumo refere-se à quantidade total de energia efetivamente utilizada em kWh ou MWh, enquanto a demanda diz respeito à potência máxima requerida em kW ou MW durante um determinado período de tempo.

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS têm regramento próprio, como determina o artigo 195, §12 da Constituição Federal, utilizando a técnica que determina o desconto da contribuição de determinados dispêndios estabelecidos pelo legislador ordinário.

Assim, os arts. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 enumeram taxativamente (“*numerus clausus*”) os dispêndios sobre os quais é possível a constituição de créditos a serem descontados, não sendo possível a interpretação extensiva, que implique em alargamento de hipóteses não admitidas pelo legislador.

Como visto, o exame dos dispositivos legais revela que a legislação somente prevê a hipótese de apropriação de créditos vinculados a dispêndios com a energia elétrica consumida, e não a dispêndios com a demanda de energia elétrica contratada. Entender de forma diversa implica em ampliação da hipótese legal de creditamento.

Nesse sentido, cita-se as seguintes decisões do CARF:

Acórdão nº 3301-012.233, j. 24/11/2022

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA. ART. 3º, III, DA LEI Nº 10.833/2003. Admite-se a apuração de créditos da COFINS com base na energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Acórdão nº 3001-000.783, j. 17/04/2019

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. O desconto de créditos na apuração das contribuições para o PIS e da COFINS são calculados em relação à energia elétrica consumida no mês conforme determinado pelo art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acórdão nº 3401-010.016, j. 23/11/2021

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA. CUSTEIO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. Despesa com Energia Elétrica passível de ressarcimento nos termos do artigo 3º inciso III das Leis 10.647/02 e 10.833/03 é aquela dispendida com a energia “consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica” na qual não se enquadra o pagamento a título de custeio de iluminação pública - nem a título de insumos pois se trata de despesas, por evidência, fora da empresa e, consequentemente, fora do processo produtivo desta.

No mesmo sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 204, de 15 de dezembro de 2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA TÊXTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. A pessoa jurídica que apura a Contribuição para o PIS/Pasep de forma não cumulativa está autorizada a apropriar créditos dessa

contribuição vinculados à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência. Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.

Por conseguinte, por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica. Logo, as glosas de energia elétrica demanda contratada devem ser mantidas.

Do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora Designada