



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10640.721218/2011-81  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3302-002.521 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de agosto de 2023  
**Assunto** CRÉDITO PIS/COFINS  
**Recorrente** LATICÍNIOS PORTO ALEGRE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido na Resolução nº 3302-002.520, de 22 de agosto de 2023, prolatada no julgamento do processo 10640.721213/2011-58, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente). Ausente(s), justificadamente, o conselheiro(a) Aniello Miranda Aufiero Junior.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER), referente a créditos de Contribuição para o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), decorrentes das vendas efetuadas pela interessada com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP.

Posteriormente, com o objetivo de compensar débitos próprios (tributos/contribuições), a empresa vinculou ao citado PER Declaração de Compensação.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil, por meio do Despacho Decisório, cientificado ao contribuinte por:

Fl. 2 da Resolução n.º 3302-002.521 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10640.721218/2011-81

a) reconhecer parcialmente o direito creditório ao ressarcimento do PIS não cumulativo, pleiteado pela empresa Laticínios Porto Alegre Ltda, CNPJ n.º 66.301.334/0001-03;

b) homologar a compensação do débito informado na Declaração de Compensação relacionada ao Pedido de Ressarcimento, com a utilização do crédito limitado ao valor do direito creditório reconhecido;

c) ressarcir o saldo remanescente, porventura existente, após a compensação vinculada ao respectivo crédito.

Inconformada com o indeferimento do Pedido de Ressarcimento e não homologação das Compensações declaradas, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade na qual expõe, após o relato da motivação adotada pela fiscalização como impositiva do deferimento total do crédito, suas razões de contestação.

1. Das Glosas das Bases de Cálculo Correspondentes aos créditos que são rateados entre as receitas tributadas e as não tributadas.

1.1 - Aquisição de Leite de Pessoa Jurídica - redirecionados para créditos presumidos

A contribuinte alega que não ignora que de acordo com o art 2º , inciso II, c/c art. 3º , inciso II, da Instrução Normativa SRF n.º 660/2006, fica suspensa a incidência de PIS/COFINS na venda de leite in natura, desde que efetuada por pessoa jurídica que exerça, cumulativamente, as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel deste produto; e que, nos termos do artigo 4º , inciso II, da IN SRF 660/2006, a aplicação da suspensão é obrigatória.

Entretanto, defende que tal regra deverá ser interpretada em harmonia com aquela constante do artigo 7º da mesma Instrução Normativa, segundo a qual os produtos agropecuários que geram desconto de créditos são aqueles adquiridos de pessoas jurídica domiciliada no país, de pessoa física ou recebidos de cooperado, com suspensão da exigibilidade das contribuições.

Prossegue sua análise expondo que o meio pelo qual o adquirente do leite *in natura* possui para classificar o crédito como integral ou presumido é a observação na nota fiscal, pois de acordo com o §2º do art. 2º da IN SRF n.º 660/2006, sempre que houver a suspensão das contribuições, dever-se-á fazer constar na nota fiscal a observação pertinente, com a indicação do correspondente dispositivo legal. Não havendo tal observação, e, sobretudo, constando o efetivo destaque das contribuições, a conclusão lógica é a de que o fornecedor do insumo não preenche os requisitos do art. 3º, inciso II, da IN SRF n.º 660/2006, razão pela qual a operação foi tributada.

Defende que pela análise das notas fiscais que embasam o aproveitamento do crédito cuja glosa impugna, não há que se falar em suspensão de PIS e COFINS no leite adquirido, tendo sido o insumo tributado normalmente pelo PIS e pela COFINS. Que considerando a ausência de suspensão, é inegável o direito ao aproveitamento integral do crédito de PIS e COFINS sobre a compra do leite de pessoas jurídicas classificadas como agroindústria, sendo absurdo classificá-lo como presumido.

Fl. 3 da Resolução n.º 3302-002.521 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10640.721218/2011-81

Refere que apresenta, por amostragem, notas fiscais das empresas fornecedoras de leite, mas que se necessário a totalidade das notas do período está a disposição, não tendo feito neste momento a juntada em razão do grande volume de documentos.

Em outra linha argumentativa, alega que, considerando ser o leite um insumo na produção, mas apenas vinculado aos produtos não tributados -, o entendimento a ser aplicado poderá ser, inclusive, mais abrangente que aquele aplicado pela própria empresa, não havendo que se falar em rateio proporcional, posto estar totalmente vinculado aos produtos não tributados - tais como leite pasteurizado, queijos tipo mussarela, minas, prato, coalho, ricota, dentre outros, nos termos da legislação aplicável. Ou seja, o leite, não sendo utilizado na fabricação do soro em pó e da manteiga - os quais são os únicos produtos tributados produzidos pela empresa - será utilizado apenas na produção dos produtos não tributados, afastando a necessidade do rateio proporcional que foi realizado.

Discorre sobre o conceito constitucional da não cumulatividade, e aduz que caso seja impedido de aproveitar seus créditos, decorrentes das aquisições destes insumos, haverá ofensa ao parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal. Cita precedentes jurisprudenciais dos Tribunais Regionais Federais que tratam da não cumulatividade do Pis e da Cofins e do direito ao creditamento dos valores efetivamente pagos nas operações anteriores.

Com base nesta exposição, requer:

deferido o direito à apropriação integral dos créditos de PIS e COFINS, sobre a compra de leite no período abarcado pela fiscalização, reconhecendo-se a impossibilidade de classificação dos mesmos como créditos presumidos, em todo o período autuado;

os créditos deverão ser considerados como insumos e integralmente aproveitados, inclusive sem necessidade de efetivação do rateio, permitindo-se a sua utilização para compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

caso assim não se entenda, imperioso seja permitida a apropriação integral sem necessidade de classificação como presumido, dos créditos de todo o período da autuação, com a sua utilização na proporção do rateio previsto na legislação entre créditos vinculados a receita tributada e não tributada.

caso não seja ampliado o conceito para utilização do crédito em 100%, requer seja **INTEGRALMENTE HOMOLOGADA A COMPENSAÇÃO** efetuada pelo contribuinte, nos meses objeto de autuação, mantendo-se a classificação feita e o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS na forma como declarada.

#### 1.2 - Frete sobre Leite na Compra - redirecionados para créditos presumidos

Argumenta a contribuinte que o valor do frete relativo ao transporte dos insumos do fornecedor para indústria não foi deduzido na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS com base no artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, porque não está enquadrado nesta hipótese. Explica que o creditamento está embasado no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e não no inciso IX, por se tratar de serviço utilizado como insumo na industrialização de produtos destinados a venda.

Fl. 4 da Resolução n.º 3302-002.521 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10640.721218/2011-81

Defende que no caso, o termo "insumo" deve ser analisado segundo o critério da essencialidade, levando-se em consideração que, sem que haja o deslocamento do leite in natura para a fábrica, a produção simplesmente não ocorrerá; ou seja, trata-se de serviço necessário à consecução da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, diretriz esta adotada em julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, numa interpretação mais extensiva ao art. artigo 3o, inciso II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

1.3 - Frete sobre transferência entre estabelecimentos - negado direito ao aproveitamento

A manifestante discorda do entendimento adotado pela fiscalização para a glosa dos créditos relativos aos fretes sobre transferências entre os estabelecimentos da empresa, de que não há previsão legal para abatimento dessas despesas no cálculo do PIS e da COFINS, nem como crédito básico, nem como crédito presumido.

Alega que este entendimento está em desacordo com recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que considerou que o trecho entre a fábrica e o estabelecimento comercial faz parte da operação da venda. Diz que ainda que o precedente se refira especificamente às concessionárias de veículos, pode ser aplicado em casos análogos, como o presente.

Cita que os próprios órgãos consultivos da Receita Federal admitem o crédito relativo aos gastos com transporte de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte em duas situações: (1) quando o produto ainda esteja em fase de industrialização, caso em que o frete pode ser encarado como custo de produção; e (2) quando o ônus for suportado pelo adquirente e o produto acabado for destinado à venda, citando com o exemplo as Soluções de Consulta n.º 09, de 20/05/2006 da 5a RF (DOU 07.07.2006) e n.º 71, de 28 de fevereiro de 2005, da 9ª RF.

Defende, por fim, que as notas de transferência que apresenta com a impugnação discriminam os produtos acabados produzidos, não restando dúvidas no sentido de que são destinados à venda e, desta forma, poderá haver aproveitamento do crédito. O próprio manual da DACON permite tal aproveitamento na ficha 06A, linha 07. Além disso, as transferências são necessárias pela própria logística da empresa, pois a produção do estabelecimento em Mutum (principalmente queijos tipo parmesão, prato e mussarela) é transferida para a unidade de Ponte Nova a fim de atender às vendas efetuadas.

Pugna, nestes termos, seja considerado como regular o aproveitamento de créditos em relação ao frete entre estabelecimentos, nos termos da argumentação apresentada e dos documentos que acompanham a manifestação de inconformidade.

2 - Glosas das bases de cálculo correspondentes aos créditos indevidamente utilizados como ressarcíveis - vinculados às receitas não tributadas - na devolução de bens que não sofreram incidência da contribuição, por ocasião da venda - Redirecionados para créditos vinculados às receitas tributadas.

2.1 - Devoluções de vendas sobre receita não tributada

Fl. 5 da Resolução n.º 3302-002.521 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10640.721218/2011-81

Afirma a impugnante que os créditos nas devoluções apenas são considerados em se tratando de devoluções relativos a vendas tributadas, quando a empresa apropria-se do crédito através do critério da proporcionalidade, respeitando a legislação, que também determina que o contribuinte opte por uma das formas de apropriação do crédito, sendo elas a apropriação direta ou o rateio proporcional.

No caso, a opção da empresa foi o rateio proporcional, o qual é feito inclusive nos casos de devolução de vendas tributadas, todavia, o Despacho Decisório adotou critério diverso, ao considerar que a totalidade dos créditos deveria ser direcionada apenas para a apuração dos créditos vinculados às receitas tributadas.

Explica que a devolução de mercadoria tributada afeta a própria sistemática do rateio utilizado pelo contribuinte, influenciando diretamente nos créditos a serem auferidos - se passíveis de desconto para o próprio PIS e a COFINS ou passíveis de compensação com tributos e contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil. Desta forma, ao ocorrer a devolução, deve o contribuinte, respeitando o rateio efetuado quando da apropriação do crédito, efetuar o seu estorno proporcional na mesma proporção.

Refere que a própria DACON, relativa à apuração dos créditos de PIS/PASEP - Aquisições no Mercado Interno Regime Não Cumulativo - traz inclusive as colunas para "Tributadas no Mercado Interno" e "Não tributadas no Mercado Interno" e que não há qualquer óbice à utilização da proporcionalidade nos casos de devolução.

Por fim, face ao exposto, a interessada requer que seja julgada procedente a manifestação de inconformidade e acatados todos os créditos na forma como utilizados pela empresa, considerando-se os fundamentos e documentos apresentados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, mediante Acórdão, julgou improcedente a manifestação de conformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

(...)

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. DESCARACTERIZAÇÃO COMO NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As decisões judiciais prolatadas em ações individuais não produzem efeitos para outros que não aqueles que compõem a relação processual. E as decisões administrativas, não formalmente dotadas de caráter normativo, igualmente se aplicam inter partes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

Fl. 6 da Resolução n.º 3302-002.521 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10640.721218/2011-81

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.**

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

**NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO INSUMO COM SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.**

Comprovado que a venda Leite in Natura e outros produtos agropecuários ocorreu com o benefício da suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep, prevista no art. 9º da nº 10.925/2004, inexistente a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, respectivamente, pelo adquirente dos insumos, havendo previsão legal apenas de crédito presumido, nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

**NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO.**

O valor do frete pago a pessoa jurídica domiciliada no País na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. O frete pago na aquisição do leite in natura compõe o seu custo e deverá ser utilizado para o cálculo do crédito presumido.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEVOUÇÃO DE VENDA. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO.**

As vendas realizadas à alíquota zero não são hábeis a gerar crédito de PIS/Pasep e Cofins na eventualidade da sua devolução. Apenas as vendas que estavam obrigadas à tributação são hábeis a gerar creditamento na eventualidade da sua devolução

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O recorrente apresentou Recurso Voluntário, tempestivo, no qual repisa os argumentos postos em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

**Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia em três pilares argumentativos, quanto à glosa de créditos de PIS e Cofins: i) aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção industrial; ii) despesas com fretes na aquisição do

leite e entre estabelecimentos do mesmo contribuinte; e iii) devolução de vendas.

A despeito da discussão meramente jurídica contida em alguns pontos da glosa realizada pela fiscalização, a exemplo da (im)possibilidade do aproveitamento de crédito de frete entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, entendo em outros haver necessidade de maior dilação probatória, para que tenhamos maior confiança no cotejo entre as alegações fincadas pela defesa e pela fiscalização.

Um dos pontos, que enseja tal entendimento, pendente à conversão do julgamento em diligência, diz respeito à impossibilidade de fazer o cotejo da planilha de fls. 142, apresentada pelo contribuinte, para segregação das aquisições realizadas com suspensão e aquisições realizadas sem suspensão, de modo que, aquela dá o direito ao crédito presumido, ao passo que essa, dá direito ao crédito integral, nos termos do inciso II, do artigo 3º, das Leis 10.833 e 10.637.

Ademais, o contribuinte colaciona algumas notas fiscais, de forma amostral, na manifestação de inconformidade, com objetivo de demonstrar que as aquisições não foram realizadas sob a sistemática de suspensão, porque não preenchidos os requisitos necessários para enquadramento no artigo 8º, da Lei 10.925.

Contudo, ainda resta dúvida a possibilidade de conceder ou negar o direito ao crédito quanto ao cotejo das operações de aquisição com suspensão e operações de aquisição sem suspensão, especialmente pela planilha elaborada pela fiscalização, notas fiscais juntadas pelo recorrente.

Portanto, voto por converter o julgamento em diligência – a despeito das demais controvérsias estarem à espera do retorno para solução da lide (frete obre estabelecimentos do mesmo contribuinte, devolução de vendas, etc), para:

- i) O contribuinte apresente notas fiscais e demais provas, de todo período, que entender pertinentes a demonstrar a diferença entre as operações de aquisição de leite com suspensão e as operações de aquisição de leite sem suspensão;
- ii) Sejam as fornecedoras discriminadas e devidamente enquadradas nos requisitos estabelecidos pelos incisos I a III, do artigo 7º, da IN SRF n.º 660/2006;
- iii) Seja, finalmente, confeccionado relatório das provas colacionadas, com as condições normativas supramencionadas, e o valor efetivamente glosado quando do cruzamento de tais informações e já o direito ao crédito integral ou presumido estabelecido de acordo com a segregação das operações.

Fl. 8 da Resolução n.º 3302-002.521 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10640.721218/2011-81

## **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator