



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10640.721292/2011-05</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3402-012.489 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de março de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | LATICINIOS PORTO ALEGRE INDUSTRIA E COMERCIO S/A     |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Regimes Aduaneiros**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

O conceito de insumo, instituto disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, conforme entendimento fincado no Resp 1.221.170/STj, julgado sob a égide dos recursos repetitivos.

GLOSA DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO.

O frete na aquisição de insumos tem como base entendimento pacífico neste Tribunal pela possibilidade de creditamento das contribuições, porque essenciais, tendo em vista que são responsáveis pela logística do insumo que será utilizado na produção.

PERDCOMP. GLOSA DE CRÉDITOS. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

É cediço o entendimento deste Tribunal, nos ditames do artigo 373, do Código de Processo Civil, que no caso de pedido de ressarcimento, restituição ou compensação, o ônus probatório, de demonstrar mediante documentos fiscais e contábeis, dentre outras provas, além da descrição e evidenciação de seu processo produtivo, é do contribuinte.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito integral quanto ao frete na aquisição de leite. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes

aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-012.481, de 28 de março de 2025, prolatado no julgamento do processo 10640.721213/2011-58, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto[a] integral), Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Leonardo Honório dos Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

## RELATÓRIO

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que tratou do Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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 Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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.

#### 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 e da Cofins, prevista no art. 9º da nº 10.925/2004, inexistente a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos 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. DEVOLUÇÃO 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

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

O julgamento realizado em 22 de agosto de 2023, converteu o feito em diligência com objetivo de:

*(...) 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 nº 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.*

Retornam os autos para julgamento munido do relatório fiscal de diligência

É o relatório.

## VOTO

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

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.

Pois bem, tratarei em partes.

### ***Aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção industrial***

O processo foi baixado em diligência com objetivo de 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, tendo em vista que o contribuinte colaciona algumas notas fiscais, de forma amostral, na manifestação de inconformidade.

### O retorno foi munido do seguinte relatório fiscal:

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, e cumprindo a diligência determinada pela 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em 22/08/2023, através da Resolução nº 33-002.253 e outras, temos as seguintes considerações a fazer: Em 29/05/2024, lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 01, cuja ciência eletrônica ocorreu em 03/06/2024, quando solicitamos:

1. Apresentar notas fiscais e demais provas necessárias, de todo o período citado, que demonstrem a diferença entre as operações de aquisição de leite COM suspensão e as operações de aquisição de leite SEM suspensão (vide planilhas de aquisição de leite de PJ cuja numeração dentro do respectivo processo está no quadro demonstrativo);
2. Quanto ao item anterior, apresentar planilhas eletrônicas, compatíveis com Excel, por trimestre, contendo relação das notas fiscais de compra de leite de PJ, que juntamente com os respectivos documentos, deverão ser anexados em cada e-processo referente ao período em questão. A relação de notas fiscais deve conter no mínimo: data, nº da nota fiscal, razão social e CNPJ da empresa fornecedora, descrição do item, e valor contábil, além do enquadramento do fornecedor em um dos incisos I a III, art. 7º, da IN SRF nº 660/2006.

Vale lembrar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, submetendo à sistemática dos recursos repetitivos, converteu em diligência, através de resoluções, os julgamentos dos seguintes processos referentes a créditos de PIS e COFINS:

(...)

#### 1. RESPOSTA E DOCUMENTOS DO CONTRIBUINTE

Em 20/06/2024, o contribuinte apresenta sua resposta e solicita a juntada dos seguintes documentos, assim por ele denominados: petição, documentos comprobatórios outros e arquivo não paginável.

Nos itens I e II, da petição, o contribuinte começa por questionar que a fiscalização, iniciada em 2011, há treze anos, tinha como objeto fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2007 a 2010, ou seja, fatos geradores que ocorreram há 17 anos.

Menciona o artigo 142 do Código Tributário Nacional, para alegar que a fiscalização pretende inverter o ônus da prova, atribuindo-lhe a obrigação de comprovar o seu direito creditório, quando competia privativamente ao fisco determinar a matéria tributável, mediante a busca da verdade material dos fatos que ensejaram as glosas objetos dos processos mencionados.

Argumenta ainda, que além da manifesta inversão do ônus, a exigência de apresentação das notas fiscais não observa o prazo prescricional para guarda dos documentos fiscais, qual seja, o prazo de 5 anos, afirmando ser ilegítima tal exigência, ainda que possuísse tais documentos.

Afirma que se a apresentação dos documentos não é exigível legalmente, a sua ausência tampouco pode corresponder à causa da glosa de créditos na apuração do PIS e da COFINS.

Citando ainda jurisprudência do STJ, bem como do próprio CARF, afirma que a glosa em questão não procede e deve ser cancelada, restaurando o direito ao crédito correspondente.

No item III, da referida petição, afirma o contribuinte que, na hipótese dos argumentos indicados no item anterior serem desconsiderados, mesmo assim, não é possível condicionar a manutenção das glosas de PIS e COFINS à ausência de apresentação das notas fiscais requeridas pela fiscalização.

Citando novamente o artigo 142 do CTN, argumenta que compete privativamente ao fisco perquirir as notas fiscais de aquisição de leite com e sem suspensão do ICMS com as autoridades fiscais estaduais.

Requer, em face do exposto, que a autoridade fiscal, no exercício de sua competência, solicite aos órgãos administrativos estaduais que apresentem as cópias das notas fiscais requeridas, ou que, no mínimo, lhe seja concedido prazo para que diligencie junto a autoridade Fiscal Estadual com vistas a obter cópias das referidas notas.

- O contribuinte ressalta que possui os seus controles gerenciais que embasaram os créditos de PIS e COFINS apurados no período compreendido entre 2007 e 2010. Esses controles ora apresentados, indicam todas as operações que lastrearam a apuração dos créditos, objeto das glosas, tendo inclusive a indicação das notas fiscais de compra de leite. Requer o contribuinte:
- que sejam juntados ao presente processo os referidos controles gerenciais, que alegam serem aptos a lastrear os créditos questionados. que a fiscalização reconheça seu direito creditório a partir dos controles gerenciais ora apresentados, e subsidiariamente, que se requeira os documentos fiscais aos órgãos administrativos estaduais, considerando que já se passaram 14 anos da ocorrência do fato gerador.
- que seja autorizada a disponibilização da documentação relacionada mediante a inclusão dos documentos em “nuvem”, ou mediante entrega de mídia digital (pen drive ou CD) ou qualquer outro meio que a fiscalização entenda ser adequado.

No documento apresentado (documentos comprobatórios – outros – disponibilização da documentação em nuvem), existem diversos links teoricamente para acesso à “Apuração Pis/Cofins mensal, Controle 1/48, Demonstrativo Detalhado, Memória de Cálculo para Dacon, Razão Contábil e Relatório de Entradas.”

O contribuinte ainda indica o contato para que possa ajustar a entrega dos documentos em mídia digital ou outro meio adequado.

O arquivo não paginável juntado trata-se de uma planilha contendo uma relação: produtor, nº CNPJ, quantidade de leite, valor bruto, pis, cofins, nº da nota fiscal e data de emissão, e CPF. As datas de emissão vão de 31/10/2008 a 30/09/2010.

Nota-se que são apenas três nomes de empresas nessa relação: BERLIM AGROPECUÁRIA LTDA, GRAVATA AGROPECUÁRIA LTA e NBM AGROPECUÁRIA

LTDA, cujos dados estão relacionados em uma outra planilha (CNPJ, Razão Social, CNAE e descrição de CNAE principal).

## 2. TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 02

Diante do requerimento do contribuinte para a disponibilização de documentação em “nuvem” (ou em outros meios), bem como das planilhas apresentadas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 02 em 15/08/2024, cuja ciência eletrônica ocorreu em 19/08/2024, quando solicitamos:

1. Esclarecer, POR ESCRITO, do que se trata exatamente essa “documentação em nuvem” e porque ela não pode ser juntada aos e-processos, da forma solicitada pela fiscalização e conforme foram anexados os demais documentos;
2. Esclarecer, POR ESCRITO, em relação a essa mesma “documentação em nuvem”, qual item (item 1 ou 2) do Termo de Intimação Fiscal nº 01 pretende o contribuinte comprovar;
3. Se essa documentação diz respeito ao item 1 do citado Termo, justificar, POR ESCRITO, a necessidade de sua apresentação através dos meios mencionados para suprir as indispensáveis notas fiscais solicitadas;
4. Em relação às 2 (duas) planilhas juntadas através do Termo de Anexação de arquivo não-paginável (fls.363), esclarecer, POR ESCRITO, qual item do Termo de Intimação nº 01 pretende o contribuinte comprovar, bem como justificar a necessidade de sua anexação.

Na oportunidade, também cientificamos o contribuinte de que esta Fiscalização poderia disponibilizar um dossiê eletrônico de comunicação, para que possa ser juntado, caso houvesse necessidade, os documentos para comprovação do solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 01, itens 1 e 2.

Em correspondência datada de 26/08/2024, o contribuinte assim se pronunciou em relação ao solicitado no citado termo de intimação, resumidamente:

Em relação aos itens 1, 2 e 3, do Termo de Intimação Fiscal nº 02, argumenta que a “documentação em nuvem” refere-se a controle gerenciais que amparam a apuração do PIS/COFINS, tratando-se de planilhas em excel em quantidade e volume superior a 500 Mb. Apresenta, como da vez anterior, um “link de drive”.

Considera que, em virtude da impossibilidade de apresentação das notas fiscais, os controles gerenciais visam dar suporte à tomada de créditos realizada, entendendo ser suficiente para demonstrar seu direito creditório.

Já em relação ao arquivo não-paginável apresentado (item 4 da intimação), que considera “agora reapresentado de forma aprimorada”, informa que contém a relação de todas as notas fiscais de compra de leite relativas ao período fiscalizado.

Ao final, reitera o pedido de que seja reconhecido seu direito creditório a partir da documentação apresentada, bem como que a autoridade fiscal requeira os documentos fiscais aos órgãos administrativos fiscais.

### 3. ANÁLISE DA FISCALIZAÇÃO

A fiscalização, à época, solicitou diversos documentos, esclarecimentos e demonstrativos que julgou necessários para análise do direito de ressarcimento do contribuinte. Foram 5 (cinco) termos de intimação, além do Termo de Início de Procedimento Fiscal para verificação da legitimidade dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, pleiteados pelo contribuinte através de per/dcomps.

O Relatório Fiscal lavrado em 25/04/2012 embasou o Despacho Decisório nº 512/2012, exarado pela Delegacia da Receita Federal em Juiz de Fora. Cientificado do Relatório Fiscal e planilhas de cálculo, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 16/01/2013.

Já à essa época, ou seja, em janeiro de 2013, através de sua manifestação de inconformidade, o contribuinte argumentou que, para que se considere como crédito presumido os créditos oriundos da aquisição de leite de pessoa jurídica, tal aquisição deveria ter sido efetuada com suspensão da exigibilidade das contribuições, fato esse que não ocorreu.

Afirma, nessa oportunidade, ou seja, em janeiro/2013, que pela análise das notas fiscais que embasaram o aproveitamento do crédito, não há que se falar em suspensão de PIS/COFINS no leite adquirido. Argumenta ainda que seria necessária a apresentação da totalidade das notas para o período, não tendo feito isso em razão do grande volume de documentos, mas que estaria a disposição para o fornecimento.

Apresentou, assim, uma pequena amostra de notas fiscais às fls. 253/266 (14 notas fiscais). Mas apenas 6 (seis) dessas notas fiscais são de aquisição: soro concentrado, leite cru prébeneficiado integral, soro de leite refrigerado, soro de leite resfriado, e apenas 1 (uma) nota de leite in natura resfriado. As demais são notas fiscais de saída.

Ora, se já nessa época, em 2013, o contribuinte já apresentava esse argumento, deveria ter mantido sob sua guarda os documentos para corroborar suas alegações, considerando que é do seu próprio interesse a comprovação.

Em sessão de 28/08/2018, foi proferido o Acórdão nº 07-42.411 pela 5ª Turma da DRJ/FNS, que julgou a manifestação de inconformidade improcedente.

No decorrer do presente procedimento de diligência, por solicitação do CARF, o contribuinte apresentou alegações e documentos, conforme já descrito no item 1, deste relatório, sem que atendesse ao solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 01. Assim, houve necessidade de nova intimação de modo a esclarecer o que pretendia o contribuinte comprovar com a “lista de arquivos em nuvem”, não sendo essa uma forma de atendimento prevista no termo de intimação.

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, o contribuinte argumentou que a documentação a qual requereu a juntada (“documentação em nuvem”) e que trata de controles gerenciais, complementaria as informações das notas fiscais, e daria suporte à tomada de crédito realizada.



A planilha na oportunidade apresentada, anexada como arquivo não paginável, contém uma relação de 85 notas fiscais com os seguintes dados: produtor, nº CNPJ, quantidade de leite, valor bruto, pis, cofins, nº da nota fiscal e data de emissão, e CPF. As datas de emissão vão de 2008 a 2010.

Em outra planilha do mesmo arquivo, nota-se que são apenas três nomes de empresas nessa relação: BERLIM AGROPECUÁRIA LTDA, GRAVATA AGROPECUÁRIA LTDA e NBM AGROPECUÁRIA LTDA, cujos dados relacionados são: CNPJ, Razão Social, CNAE e descrição de CNAE principal.

Verifica-se que a planilha apresentada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, possuem mesmos produtores pessoas jurídicas que a planilha apresentada posteriormente em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02 (BERLIM, GRAVATA E NBM), bem como é referente ao mesmo período (2008 a 2010). Entretanto, não divergem nem no número de notas fiscais relacionadas (85 notas fiscais), sendo o somatório total de R\$ 340.766,85. Segundo o contribuinte, em atendimento ao item 4, do Termo de Intimação Fiscal nº 02, a planilha contém a relação de todas as notas fiscais de compra de leite relativas ao período fiscalizado.

Vale ressaltar que verificando em nossos arquivos, localizamos as planilhas que contém a relação das notas fiscais de compra de leite cru resfriado cuja soma foi objeto de glosa, e podemos constatar de que se trata de um número muito maior de notas fiscais, bem como de fornecedores desses produtos.

As planilhas correspondentes ao período de 2007 (4º trimestre) a 2011 (1º trimestre), nas quais estão as relações das notas fiscais com seus dados (nº da nota, data, razão social do emitente, CNPJ, valor, descrição da mercadoria, valor dentre outros) encontram-se anexadas em cada processo em Documentos Diversos – Outros – Dacon e Demonstrativos Contribuinte.

Do somatório das notas fiscais é que resultou nos seguintes valores anuais, os quais foram excluídos para nova apuração dos créditos vinculados à receita tributada e não tributada:

(tabela)

Vale ressaltar que foram utilizados os valores fornecidos pelo contribuinte, à época da ação fiscal, conforme descrito no Relatório Fiscal, anexado ao presente processo

#### 4. CONCLUSÃO DA DILIGÊNCIA

Em face de todo o exposto, resta claro que o contribuinte não apresentou as notas fiscais solicitadas de todo o período, pertinentes a demonstrar a diferença entre as operações de aquisição de leite com suspensão e as operações de aquisição de leite sem suspensão. Nem tampouco apresentou planilhas contendo a relação das notas fiscais, com o enquadramento do fornecedor em um dos incisos de I a III, do art. 7º, da IN SRF nº 660/2006.

Somente documentos gerenciais, como planilhas de apuração de pis/cofins mensal, memória de cálculo para DACON, razão contábil, registro de entradas, dentre outros, não são suficientes para a comprovação solicitada, senão apresentados juntos com as notas fiscais requeridas, mas como forma de complementação das informações.

Desta forma, diante da falta de apresentação dos elementos solicitados ao contribuinte, resta prejudicado o atendimento ao item 3 da resolução do CARF. Tendo sido cumprido o que se determinou na Resolução nº 3302-002-523, de 22 de agosto de 2023, pela 3ª Câmara, 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que converteu o julgamento em diligência, encaminhe-se o presente processo de volta à sua origem para prosseguimento.

Tendo em vista a falta de supedâneo comprobatório para distinção do crédito presumido ou integral, bem como em razão do ônus de produção da respectiva prova recair sobre o contribuinte, nos termos do artigo 373, do Código de Processo Civil – pedido de ressarcimento, restituição ou compensação, nego provimento a este ponto.

***Despesas com fretes na aquisição do leite e entre estabelecimentos do mesmo contribuinte***

Quanto ao frete na aquisição de leite, afirma o contribuinte, que o direito ao crédito, com supedâneo no inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, é possível, porque não se trata de operação de venda, e é operação **essencial** ao processo produtivo, considerando que sem o transporte dos insumos adquiridos para continuidade do processo, não há que se falar em produção.

De fato, neste ponto, não se trata de força probatória do processo produtivo, mas de mera cognição da diferença dos incisos constantes do artigo 3º supramencionado, como conceito de insumo – dentro da perspectiva de essencialidade ou relevância, ainda com a importante temática da composição do preço do produto que está sendo transportado – que será esmiuçada abaixo, ou como frete na operação de venda, cumprido o requisito do ônus do pagamento pelo vendedor.

Entendo que a possibilidade de crédito relativo ao frete na aquisição de bens reside no argumento de essencialidade e relevância, porque enquadra-se, nessa hipótese, no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A operação consiste na aquisição de bens a serem aplicados no processo produtivo, ou para revenda, a depender da atividade operacional do contribuinte, e como respectiva atividade se concretiza, considerando que deve tal fase corresponder ao momento inicial da operação.

A controvérsia no presente processo reside na problemática do quantum do crédito a ser reconhecido, tendo em vista que a fiscalização concedeu somente o valor correspondente ao crédito presumido do leite, enquanto afirma o contribuinte que tem direito ao crédito integral.

Entendo que o crédito relativo ao frete em nada se comunica com a forma de tributação aplicável ao produto ou bem, e, nesse mesmo sentido, o voto vencedor do Acórdão 3402-007.102:

(...)

Entretanto, especificamente para os fretes pagos para a aquisição de insumos sujeitos à apuração pela sistemática do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 (leite de pessoas físicas), a fiscalização entendeu pela necessidade de se aplicar a alíquota reduzida, excluindo os valores da base de cálculo do crédito integral.

Contudo, ao contrário do que pretende a fiscalização e do entendimento da I. Conselheira Relatora, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. O cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere, APENAS, aos bens, aos produtos especificados no referido dispositivo legal provenientes de pessoas que se dedicam à atividade agropecuária, e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete. Vejamos os termos do dispositivo legal na redação vigente à época dos fatos geradores objeto do pedido de compensação:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, CALCULADO SOBRE O VALOR DOS BENS referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no

§ 4o do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3o O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1o deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos." (grifei)

A leitura do dispositivo denota que o referido crédito presumido é aplicado na aquisição de bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no caput e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado "sobre o valor dos bens" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela fiscalização.

Ora, no presente caso, a empresa arcou com serviços de frete, contratados de outras pessoas jurídicas, para a aquisição dos insumos de pessoas físicas (leite), tratando-se de um serviço utilizado como insumo em sua produção devendo, por conseguinte, ser-lhe garantido o crédito integral de COFINS com fulcro no art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003, independentemente da proveniência desses insumos (pessoas físicas que se dedicam à atividade agropecuária). Isso porque não se pode confundir as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

A necessidade de se segregar o valor do frete (serviço utilizado como insumo) do bem que é transportado é bem elucidada pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do Acórdão n.º 3403-001-938 quanto às aquisições de insumos não tributados, no qual indica:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1o da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (Processo n.º 10950.003052/2006-

56. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403-001.938. Maioria - grifei)

Como evidenciado pela fiscalização no Despacho Decisório, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de insumos, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de concessão do crédito integral em razão do bem transportado ser sujeito ao crédito presumido, restrição esta não trazida na Lei, como visto.

Nesse sentido, afastada a premissa adotada pela fiscalização e sendo esta a única matéria aventada no Recurso Voluntário, deve ser dado provimento ao recurso para ser restabelecido o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos.

Diante todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para ser restabelecido o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos.

**Portanto, revento a glosa relativa ao frete na aquisição de leite, para conceder o crédito integral, e não o presumido.**

Já em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o entendimento é pela negativa do crédito, no sentido apontado pela Súmula CARF nº 217:

**Súmula CARF nº 217**

**Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024**

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Portanto, nego provimento ao crédito pleiteado.

***Da devolução de vendas sobre receitas não tributadas***

A autoridade fiscal glosou os valores lançados a título de devolução de venda da base de cálculo do crédito vinculado à receita não tributada, direcionando-os para a apuração dos créditos vinculados às receitas não tributadas.

Esclareceu que não são admitidos créditos sobre bens recebidos em devolução sabendo-se que na operação de venda não houve incidência da contribuição em decorrência de isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência tributária (NT). Entretanto, a empresa rateou indevidamente esses valores na apuração da base de cálculo dos créditos vinculados às receitas não tributadas e às tributadas, quando a totalidade dos créditos deveria ser direcionada apenas para apuração dos créditos vinculados às receitas tributadas.

Afirma a recorrente 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, na sua ficha 06A, linha 12, 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.

Sem razão o contribuinte.

As Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, permitem a apuração de créditos calculados em relação aos bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada.

Na sistemática do PIS/Cofins não cumulativo, a possibilidade de apuração de créditos sobre os valores relativos as devolução das vendas realizadas objetivam anular os efeitos fiscais e financeiros das vendas que, por alguma razão, tenham sido devolvidas ao vendedor. Contudo, quando de sua devolução ao vendedor, somente aquelas vendas que estavam obrigadas à tributação quando de sua realização poderão gerar creditamento no Dacon.

Ocorre que não são admitidos créditos sobre bens recebidos em devolução, sabendo-se que na operação de venda não houve incidência da contribuição em decorrência da isenção, suspensão ou alíquota zero ou não incidência tributária.

No caso em análise, a previsão do art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/04 é no sentido de que os produtos devolvidos, cujo valor do creditamento foi glosado, são submetidos à alíquota 0 (zero).

A manifestação da Autoridade Fiscal deixa claro que não se trata de vedar a recuperação do crédito, mas sim de se vedar a recuperação do crédito via DICON.

Neste ponto, portanto, nego o direito pleiteado.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao crédito integral quanto ao frete na aquisição de leite.

### **Conclusão**

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito integral quanto ao frete na aquisição de leite.

*Assinado Digitalmente*

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator