



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



**Processo nº** 10783.915696/2016-30  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.783 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 17 de março de 2021  
**Recorrente** COOPERATIVA LATICINIOS GUACUI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

RECURSO VOLUNTÁRIO QUE NÃO ATACA OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não há como se conhecer de Recurso Voluntário que não ataca os fundamentos do acórdão recorrido, por ausência de dialeticidade (inteligência do artigo 17 do Decreto 70.235/72, cumulado com os artigos 932, inciso III, e 1.010, inciso III, ambos do Código de Processo Civil).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMO SUJEITO À APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Tratando-se de operação de aquisição de insumo sujeito à apuração do crédito presumido, a despesa de frete a ela associada, que compõe o seu custo de aquisição, igualmente gera direito de apropriação daquele crédito e não do crédito básico, posto que não se trata de despesa autônoma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação atinente às glosas relacionadas à energia elétrica, e, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora), que lhe dava parcial provimento, para fins de decretar a reversão da glosa relativa às despesas com frete na aquisição do leite in natura, entendendo que deverá ser reconhecido o direito creditório integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Régis Venter.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Paulo Régis Venter.

## **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão da DRJ às fls. 247/259 dos autos:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento/Compensação com fundamento em crédito de contribuição para o PIS não-cumulativo relativo a operações no mercado interno de acordo com o Art. 17 da lei n.º 11.033/2004, realizadas no 1º trimestre 2013.

No PER/DCOMP com demonstrativo de crédito n.º 14844.25746.281114.1.1.10-2725, transmitido eletronicamente em 28/11/2014, o Crédito do PIS Mercado Interno apurado pelo contribuinte é de R\$ 2.366,15. O Saldo de Créditos Passível de Ressarcimento é de R\$ 2.366,15.

O interessado impetrou Mandado de Segurança na Justiça Federal para que o Delegado da DRF/Vitória analisasse e decidisse conclusivamente sobre seus pedidos de ressarcimento protocolados em 21/10/2014, 23/10/2014, 28/11/2014 e 25/03/2015 no prazo de 30 (trinta) dias a contar de sua intimação, prorrogáveis por mais 30 (trinta) conforme relação a seguir:

TRIBUTO	TRIMESTRE	VALOR PEDIDO (R\$)	Nº PERDCOMP	DATA DO PROTOCOLO
PIS	1º Trimestre/2012	4.600,00	31337.62264.211014.1.1.10-0955	21/10/2014
COFINS	1º Trimestre/2012	21.189,46	18684.06900.211014.1.1.11-3405	21/10/2014
PIS	2º Trimestre/2012	1.800,11	27681.33716.211014.1.1.10-2304	21/10/2014
COFINS	2º Trimestre/2012	8.291,42	36513.69623.211014.1.1.11-0803	21/10/2014
PIS	3º Trimestre/2012	1.531,21	02995.69947.211014.1.1.10-9489	21/10/2014
COFINS	3º Trimestre/2012	7.052,83	13203.90034.211014.1.1.11-5900	21/10/2014
PIS	4º Trimestre/2012	2.160,65	04501.26759.231014.1.1.10-5848	23/10/2014
COFINS	4º Trimestre/2012	9.952,05	41296.57540.231014.1.1.11-2591	23/10/2014
PIS	1º Trimestre/2013	2.375,40	14361.35569.281114.1.1.10-9621	28/11/2014
COFINS	1º Trimestre/2013	10.941,26	24436.88180.281114.1.1.11-2907	28/11/2014
PIS	2º Trimestre/2013	2.366,15	14844.25746.281114.1.1.10-2725	28/11/2014
COFINS	2º Trimestre/2013	10.898,63	34061.28718.281114.1.1.11-8898	28/11/2014
PIS	3º Trimestre/2013	3.197,84	38815.24113.281114.1.1.10-5246	28/11/2014
COFINS	3º Trimestre/2013	14.729,45	11593.91327.281114.1.1.11-0081	28/11/2014
PIS	4º Trimestre/2013	2.983,71	05462.27391.281114.1.1.10-5029	28/11/2014
COFINS	4º Trimestre/2013	13.743,11	22260.31521.281114.1.1.11-8738	28/11/2014
PIS	1º Trimestre/2014	4.960,08	31561.89799.250315.1.1.18-1401	25/03/2015
COFINS	1º Trimestre/2014	22.846,41	27731.00048.250315.1.1.19-4082	25/03/2015
PIS	2º Trimestre/2014	4.115,19	13990.05573.250315.1.1.18-0977	25/03/2015
COFINS	2º Trimestre/2014	18.954,84	41294.58812.250315.1.1.19-4260	25/03/2015
PIS	3º Trimestre/2014	3.472,78	04406.00934.250315.1.1.18-7730	25/03/2015
COFINS	3º Trimestre/2014	15.995,86	36586.47908.250315.1.1.19-6124	25/03/2015
PIS	4º Trimestre/2014	4.264,46	30861.31493.250315.1.1.18-4193	25/03/2015
COFINS	4º Trimestre/2014	19.641,94	06554.97325.250315.1.1.19-3306	25/03/2015

Em 10/08/2016 foi deferida a medida liminar para que a autoridade impetrada promovesse a análise desses PERD/COMP no prazo de 30 dias a contar da intimação, prorrogáveis por mais 30 dias.

Os autos foram remetidos ao Serviço de Fiscalização da unidade jurisdicionante, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória - ES, que procedeu à verificação dos valores apurados de PIS e COFINS.

O interessado, a Cooperativa Laticínios Guaçuí, é uma sociedade cooperativa de produção agropecuária que atua na fabricação e comercialização no mercado interno de produtos de laticínios, a saber: queijo, manteiga, requeijão, doce de leite, bebida láctea, leite pasteurizado e iogurtes. Conta com diversos cooperados produtores rurais pessoas físicas e associações de produtores rurais que lhe fornecem leite in natura.

Por se tratar de uma sociedade cooperativa são admitidas as exclusões e deduções da base de cálculo estabelecidas no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, normatizada através do art. 11 da IN SRF n.º 635/06.

#### DO DESPACHO DECISÓRIO:

O Despacho Decisório n.º 10783.915696/2016-30 trata da análise do pedido de ressarcimento de créditos da contribuição social em questão de que tratam o art. 17 da Lei n.º 11.033/04 e art. 16 da Lei n.º 11.116/05 consubstanciado pelo art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, referente ao 2º trimestre 2013, solicitado através do PER/Dcomp n.º 14844.25746.281114.1.1.10-2725.

O referido despacho, em resumo:

**Quanto ao crédito presumido:**

O interessado é uma sociedade cooperativa de produção agropecuária que exerce atividade agroindustrial. Assim, pode descontar da contribuição para o PIS/COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido relativo à aquisição de produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação dos produtos relacionados no art. 5º da IN/SRF nº 660/06, calculados na forma dessa IN e dos arts 8º e 15 da Lei nº 10.925/04. Esse crédito presumido somente pode ser utilizado para dedução do valor devido da própria contribuição.

**QUANTO À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO:**

A Colagua descontou créditos do PIS/COFINS tendo como base a aquisição de produtos e serviços tributados à alíquota zero (0). Esses créditos não são admitidos pela legislação, conforme art. 3º, §2º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Os referidos créditos foram glosados e o detalhamento das notas fiscais que serviram de base para as referidas glosas encontra-se em anexo deste despacho.

**QUANTO À AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA:**

A Colagua, além de atuar na industrialização de produtos de laticínios, também possui uma loja destinada à revenda de produtos agropecuários para os cooperados.

Verificamos que a Cooperativa descontou créditos sobre aquisição de produtos/mercadorias destinados a revenda sujeitos à tributação monofásica da contribuição do PIS/COFINS, o que é vedado pela legislação, conforme estabelecido no art. 3º, I das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Os referidos créditos foram glosados e o detalhamento das notas fiscais que serviram de base para as referidas glosas encontra-se em anexo deste despacho.

**QUANTO AOS SERVIÇOS DE FRETE, NA OPERAÇÃO DE COMPRA, PARA TRANSPORTE DE PRODUTO SUJEITO AO CRÉDITO PRESUMIDO (LEITE IN NATURA):**

A legislação do PIS/COFINS apenas estabelece de forma expressa a possibilidade de descontar créditos sobre as despesas com frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. No entanto, de acordo com o disposto no art. 289, §1º do Decreto nº 3.000/99, o transporte da mercadoria até o estabelecimento da empresa adquirente integra o custo de aquisição da mercadoria adquirida para revenda e, nesse sentido, conforme entendimento da própria Receita Federal do Brasil, se a mercadoria adquirida (transportada) gerar crédito do PIS/COFINS admite-se também o creditamento sobre as despesas com o frete na operação de compra dessa mercadoria, desde que o transporte seja suportado pelo adquirente e realizado por pessoa jurídica domiciliada no País.

O interessado descontou créditos, de forma integral, sobre as despesas com o frete, na operação de compra, de leite de in natura, adquirido e utilizado como insumo, o qual somente gera direito ao crédito presumido, calculado na forma dos arts 8º e 15 da Lei nº 10.925/04 e art. 8º da IN/SRF nº 660/06.

Como as despesas com o frete para transporte do leite in natura, cujo crédito somente é admitido pelo fato de compor o custo de aquisição desse produto, essas despesas somente fazem jus ao crédito presumido.

Então, os créditos apurados sobre essas despesas foram glosados e reclassificados para crédito presumido, Aplicou-se as alíquotas de 0,99% para cálculo do PIS/Pasep e de 4,56% para cálculo da Cofins conforme as notas fiscais que serviram de base para as referidas glosas em anexo deste despacho.

No entanto, como o interessado vem estornando mensalmente o valor do crédito presumido excedente ao saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a reclassificação dos créditos não gerou nenhum efeito prático, servindo apenas para aumentar o valor mensal do crédito presumido estornado pela Cooperativa.

#### QUANTO A DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO DE ENERGIA ELÉTRICA (CRÉDITO PLEITEADO A MAIOR):

Segundo o despacho decisório, foi verificado que o interessado descontou créditos sobre o valor total da nota fiscal de fornecimento energia elétrica, não desconsiderando da base de cálculo o valor das taxas e das despesas incluídas nas notas fiscais, a saber: taxa de iluminação pública, tarifa postal, atualização monetária, juros e multa por pagamento em atraso e visita técnica. Não existe previsão legal para desconto de créditos sobre estas taxas e despesas. Os referidos créditos foram glosados e o detalhamento das notas fiscais que serviram de base para as referidas glosas encontra-se no anexo deste despacho.

Conforme anexo deste despacho foram glosados sobre o valor total da nota fiscal de fornecimento de energia elétrica apenas os valores sobre visita técnica, atualização monetária, juros e multa por pagamento em atraso.

#### QUANTO A DIFERENÇA DA BASE DE CÁLCULO (CRÉDITO PLEITEADO A MAIOR):

O contribuinte informou no SPED-Contribuições e nas planilhas apresentadas à fiscalização o número da chave da nota fiscal eletrônica da aquisição dos bens e serviços cujos créditos foram pleiteados. De posse dessa informação, realizamos o batimento com as notas fiscais informadas no SPED-Contribuições, baixadas da plataforma do SPED, e como resultado, verificamos que a Cooperativa descontou créditos em valor superior ao escriturado nos documentos fiscais e não deduziu o valor do desconto incondicional concedido na nota fiscal. O desconto incondicional deve ser deduzido, pois não compõe a base de cálculo das contribuições do PIS/Cofins conforme art. 1º, §3º, V, “a” das Leis nºs 10.833/04 e 10.637/02.

Foi apurada a diferença da base de cálculo considerada a maior pelo contribuinte e o crédito pleiteado sobre essa diferença foi glosado. O detalhamento dessas glosas encontra-se em anexo deste despacho.

#### DAS DIVERGÊNCIAS NAS INFORMAÇÕES CONSTANTES NO SPED-CONTRIBUIÇÕES X ARQUIVO DE NOTAS FISCAIS APRESENTADOS A FISCALIZAÇÃO

Foi realizado batimento entre as informações apresentadas pelo contribuinte de forma consolidada no SPED-Contribuições com o detalhamento de suas notas fiscais apresentado em atendimento a intimação fiscal.

Divergências foram encontradas. Questionado, o contribuinte informou que não conseguiu fechar as informações transmitidas ao ambiente SPED-Contribuições com as informações detalhadas de suas notas fiscais apresentadas em atendimento a

intimação fiscal, pois houve uma mudança no sistema e não foi possível apresentar o arquivo de notas fiscais fidedigno ao informado no SPED Contribuições.

Diante desse fato, os créditos incidentes sobre as divergências encontradas foram glosados por falta de comprovação e o demonstrativo contendo as glosas realizadas encontra-se em anexo deste despacho.

#### DAS INFORMAÇÕES APRESENTADAS EM DUPLICIDADE

É importante mencionar que no arquivo apresentado pelo contribuinte, ao invés de conter apenas o detalhamento dos documentos fiscais que haviam sido informados de forma consolidada no SPED-Contribuições, vieram também informações sobre as notas fiscais informadas de forma detalhada no SPED-Contribuições. Diante desse fato, desconsideramos as informações apresentadas em duplicidade. A relação contendo as notas fiscais desconsideradas encontra-se em anexo deste despacho.

#### REMESSA DE LEITE IN NATURA ENTRE OS ESTABELECIMENTOS DA COOPERATIVA:

O contribuinte descontou créditos presumidos incidentes sobre o(s) valor(es) da(s) nota(s) fiscal(is) de remessa de produtos entre os seus estabelecimentos - código CFOP 6.152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros).

Como a legislação não admite créditos incidentes sobre remessa de insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, tais créditos pleiteados pelo contribuinte foram glosados e o detalhamento da(s) nota(s) fiscal(is) que serviu(ram) de base para a referida glosa encontra-se em anexo deste despacho.

#### Quanto ao Pedido de Ressarcimento:

Como somente os créditos vinculados às vendas não tributadas no mercado interno podem ser ressarcidos, diferentemente dos créditos vinculados às vendas tributadas no mercado interno e do crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925/04, os quais não podem ser ressarcidos e nem compensados imperiosa torna-se a segregação desses créditos. O interessado adotou o método do rateio proporcional para todo o período.

Foi então procedida as glosas dos créditos considerados indevidamente pelo interessado e elaborado o “Demonstrativo de Apuração do PIS não-cumulativo”, constante em anexo deste despacho, onde se encontram detalhados os créditos pleiteados, as glosas realizadas e os créditos reconhecidos no período.

Assim, foi reconhecido parcialmente o direito creditório relativo ao PIS não cumulativo apurado para o 2º trimestre 2014 no valor de R\$ 1.693,36.

#### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE:

O contribuinte apresenta Manifestação de Inconformidade contra ato da União Federal, Ministério da Fazenda, com base nos fatos e razões de direito que passa a expor e ao final requerer:

#### Resumidamente:

É assegurado às Sociedades Cooperativas o direito de manutenção e ressarcimento dos créditos do PIS e COFINS.

#### DAS DESPESAS COM FRETE DE LEITE IN NATURA:

A base do indeferimento, no caso, é, essencialmente pelo fato do leite gerar crédito presumido, entretanto não há que se confundir, a lógica primária da não cumulatividade é que exista pagamento em etapa anterior e no caso do frete há! O frete é tributado em etapa anterior com alíquota integral. Integra o custo de aquisição do insumo e deve ser passível de ressarcimento.

A RFB tem se valido historicamente do conceito restritivo de insumo para tal glosa, entretanto, espera-se que com o que já fora dito sobre a ampliação do conceito de insumo (conforme a Justiça e CARF estão se posicionando), seja afastada essa restrição.

#### DA ENERGIA ELÉTRICA:

Com relação às glosas de Energia Elétrica, não se mostram corretas as glosas apresentadas, pois os valores pagos mensalmente são indissociáveis da energia elétrica. A interpretação apresentada pela fiscalização é por demais restritiva e cria uma situação de

separação insustentável, devendo o direito creditório ser deferido integralmente, conforme pleiteado.

Não se mostra possível essa dissociação

Não é demais lembrar que o tributo cobrado com base no art. 149- A da CF é um tributo com a denominação de contribuição e não uma taxa. A súmula 670 do STF bem como a súmula vinculante 41 dizem isso.

Desta feita, não há como se conceber o pagamento de energia consumida sem o tributo que necessariamente se agrega a ela.

Se o entendimento praticado fosse de taxa, poderia ter razão a fiscalização, já que as taxas são tributos que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, utilizado pelo contribuinte ou posto a sua disposição.

Entretanto, com a atual natureza jurídica adotada não há como se fazer essa individualização e dissociar o tributo (contribuição) da energia efetivamente consumida.

#### DAS DIVERGÊNCIAS NAS INFORMAÇÕES CONSTANTES NO SPED-CONTRIBUIÇÕES X ARQUIVO DE NOTAS FISCAIS APRESENTADOS A FISCALIZAÇÃO

Sobre o tema, o contribuinte afirma que o senhor fiscal, ao tratar da divergência encontrada no batimento das informações constantes no SPED-Contribuições e nas informações apresentadas à fiscalização, excluiu da base de cálculo e glosou os créditos das diferenças de valores entre a EFD-Contribuições e as planilhas apresentadas pelo contribuinte à fiscalização, porém o que se refere aos CST 70, 73 e 98, a cooperativa não fez crédito, logo a redução está equivocada.

Em atendimento a fiscalização, foram apresentadas apenas as notas fiscais que foram incluídas na base de cálculo dos créditos. Porém, na EFD-Contribuições, foram escrituradas algumas notas e itens de notas fiscais que não geraram créditos de PIS e

COFINS. Essas notas foram escrituradas sob códigos de situação tributária (CST) que não geram direito a crédito de PIS e COFINS, códigos que o próprio validador da EFD-Contribuições afasta qualquer possibilidade de desconto de créditos.

E, portanto, deveria ter sido considerado apenas a diferença de base dos códigos de situação tributária (CST) que geram créditos, que no caso seriam os códigos 50 a 56.

Dos Pedidos e Requerimentos:

Ante o exposto requer:

1. Recebimento tempestivo da presente Manifestação de Inconformidade;
2. A procedência da presente Manifestação de Inconformidade, nos termos da fundamentação.
3. Além das provas documentais que apresenta, requer a possibilidade da juntada de todas as informações necessárias a fiel comprovação do seu direito.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, à unanimidade de votos, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme decisão que restou assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE NA COMPRA DE BENS - A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

MATÉRIA NÃO CONTESTADA - DEFINITIVIDADE DA DECISÃO - Considera-se definitivo o despacho decisório relativamente as questões não contestadas pelo sujeito passivo.

QUESTÃO ALHEIA ÀS GLOSAS - Não se analisa questão que não integra as glosas efetuadas de fato pela autoridade fiscal.

CORREÇÃO DE ERRO - Ficando esclarecido em diligência erro de aplicação de glosa consubstanciada em valor reconhecido a menor em despacho decisório, tal valor deve ser reconhecido a favor do contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Ou seja, apontou a DRJ que o contribuinte, em sua manifestação de inconformidade, nada arguiu sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, sobre a aquisição para revenda de produtos sujeito à tributação monofásica, sobre a remessa de leite in natura entre os estabelecimentos da cooperativa, ou mesmo sobre as informações apresentadas em duplicidade, caracterizando tais questões, portanto, como matéria não impugnada, nos termos dos

artigos 14 a 16 do Decreto nº 70.235/72, pelo que restou declarada a definitividade das glosas correspondentes.

Nesse contexto, tratou a decisão recorrida apenas sobre as glosas que foram objeto da referida manifestação, quais sejam, glosas relacionadas ao frete do leite *in natura*, glosa com despesas de energia elétrica e divergências nas informações constantes no SPED-contribuições x arquivos de notas fiscais apresentados à fiscalização, tendo entendido pela procedência apenas deste último argumento, determinando o cancelamento das glosas nos valores em que foram aplicadas.

O contribuinte foi intimado quanto ao teor desta decisão em 03/04/2018 (vide termo de ciência por abertura de mensagem à fl. 262 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs em 26/04/2018 Recurso Voluntário (vide termo de solicitação de juntada à fl. 263 dos autos). Em seu recurso, deixando de lado o argumento que já fora acolhido pela DRJ, seguiu o Recorrente a mesma linha constante da sua manifestação de inconformidade, insurgindo-se apenas quanto às seguintes glosas: (i) despesas com frete do leite *in natura*; e (ii) despesas com energia elétrica.

Ato contínuo, os autos foram a mim distribuídos, para fins de julgamento do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, o cerne do presente julgado encontra-se adstrito às matérias que foram impugnadas pelo contribuinte desde a sua manifestação de inconformidade, relacionadas às glosas dos seguintes itens: (i) despesas com frete do leite *in natura*; e (ii) despesas com energia elétrica; .

Passo, então, à análise das referidas glosas.

### 1. Das despesas com frete do leite *in natura*

Sobre este tema, assim entendeu a DRJ:

DA GLOSA DE CRÉDITO INTEGRAL SOBRE O FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMO SUJEITO AO CRÉDITO PRESUMIDO E SUA RECLASSIFICAÇÃO PARA CRÉDITO PRESUMIDO:

Quanto a essas despesas com frete para transporte do leite *in natura*, os crédito integrais (tomados a alíquota de 1,65% no caso do PIS e 7,6% no caso da COFINS), foram glosados e reclassificados para crédito presumido (tomados a alíquota de 0,99% no caso do PIS e 4,56% no caso da COFINS).

Segundo o artigo 3º, IX, c/c § 3º, I, da lei nº 10.833/2003, o frete relativo a operação de venda gera direito a crédito de COFINS, e de PIS conforme artigo 15, II, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e o serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada no país:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

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

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

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;”

(Os negritos são meus)

Assim, em princípio, poderia o contribuinte apurar crédito de PIS e de COFINS não-cumulativos sobre os gastos com frete somente quando estes se referissem a serviço de transporte prestado na operação de venda e desde que atendidos os requisitos citados.

Sucedem, porém, que os incisos I e II do artigo 3º da lei em apreço, reproduzidos acima, prevêem a hipótese de cálculo de crédito dessa contribuição na compra de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumo.

Em tais operações, de acordo com o artigo 289 do RIR/1999, o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens, de maneira que o pagamento de frete vinculado à compra de produtos destinados à revenda ou ao uso como insumo também confere direito a crédito de PIS e de COFINS não-cumulativos.

RIR/1999

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º 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 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13). — Os negritos são meus

Note-se que, embora o parágrafo 1º do dispositivo transcrito não faça alusão às matérias-primas, prevalece na Receita Federal do Brasil o entendimento, expresso em várias Soluções de Consulta, de que a regra se estende à aquisição de bens utilizados como insumo.

Está claro, portanto, que a despesa com frete na aquisição de bens não gera crédito por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria ou matéria-prima adquirida.

Donde se conclui, por evidente corolário lógico, que a natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado. Em outras palavras, se este último, de acordo com a lei, é crédito presumido, também o será o primeiro.

Assim, no caso em exame, a glosa realizada não resultou na apuração de crédito presumido sobre o valor de serviços, como erroneamente supõe a interessada, mas sobre o próprio valor do bem adquirido, visto que este compreende, além do custo de aquisição, a quantia paga pelo transporte até o estabelecimento do adquirente.

Em conseqüência, agiu de forma acertada a autoridade fiscal ao glosar e reclassificar para créditos presumidos os crédito integrais de PIS e de COFINS oriundos do frete pago na aquisição de produtos com direito a crédito presumido, dado que, como ficou visto, o correto no caso é a apuração de crédito presumido.

Ou seja, entendeu a DRJ, em decisão proferida em 28/08/2017, que “a despesa com frete na aquisição de bens não gera crédito por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria ou matéria-prima adquirida”, razão pela qual o contribuinte faria jus apenas ao crédito presumido relacionado ao leite *in natura*, não fazendo jus ao crédito integral.

Em outras palavras, interpretando o disposto no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, concluiu que o frete daria direito a crédito apenas por compor o custo da mercadoria adquirida (leite *in natura*), visto que, no seu entendimento, este frete não estaria enquadrado no conceito de insumo disposto no referido inciso. Por outro lado, tem-se que se apresenta incontroverso nos autos que o leite *in natura* corresponde a um insumo nos moldes do disposto no referido inciso.

Nesse contexto, tenho que, para se chegar à correta solução da presente contenda, torna-se imprescindível percorrer o contexto histórico sobre a interpretação deste inciso. É o que será realizado em sucessivo.

### **1.1. Do conceito de insumos para fins de creditamento de COFINS – linhas gerais**

Conforme mencionado acima, a glosa em questão está relacionada, primordialmente, à interpretação do conceito de “insumos” disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, *in verbis*:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Como é cediço, o conceito de “insumos” para fins de reconhecimento do direito ao creditamento de PIS e COFINS é deveras polêmico, visto que admite uma certa flexibilidade, protagonizando o tema intenso debate tanto no âmbito de julgamento administrativo quanto no Judiciário.

No intuito de sanear as controvérsias sobre o tema, restou sedimentado pelo STJ por meio do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 (posteriormente, portanto, à decisão recorrida), sob a sistemática de recurso repetitivo, as seguintes teses:

a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Importante observar, inclusive, que o entendimento da Corte Superior deverá ser necessariamente observado por este órgão de julgamento, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...).

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Sendo assim, não há mais margem para se discutir acerca da aplicação da legislação do IPI ou mesmo do IRPJ sobre o tema, as quais traziam interpretação mais ou menos elástica para o conceito de insumo. Há de ser aplicada, portanto, a *ratio decidendi* da decisão proferida pelo STJ, a qual buscou trilhar um caminho intermediário, nos moldes do que vinha sendo decidido pelo CARF até então. Resta-nos, pois, analisar as glosas realizadas sob a ótica da orientação disposta na referida decisão do STJ.

No que tange especificamente ao conceito de insumos, os parâmetros a serem adotados na análise do direito creditório do contribuinte devem levar em consideração a essencialidade/relevância para o processo produtivo ou para o desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida pela empresa. É o que se extrai das razões de decidir constantes do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator do referido REsp como razão de decidir, cuja passagem transcrevo abaixo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência**.

Por sua vez, a **relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

(...).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, **casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa**. (grifou-se)

Ou seja, fixou o STJ os parâmetros a serem adotados pelo Julgador, não afastando, contudo, a apreciação casuística que deverá ser realizada sobre o que deva ser considerado essencial ou mesmo relevante naquele caso concreto específico.

Como consequência, a NOTA SEI PGFN MF 63/18 veio tentar esclarecer o conceito de insumos nos moldes do que restara definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, tendo firmado orientação no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados na prestação do serviço ou da produção e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade destas.

A Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, por seu turno, revogou expressamente a Instrução Normativa SRF nº 404/2004, adotada pela DRJ como razão de decidir.

É com base, portanto, na decisão proferida pelo STJ, conforme fundamentos acima expostos, que passo a analisar os itens que foram objeto de glosa inicialmente pelo despacho decisório, cujos termos restaram mantidos pela decisão recorrida.

## 1.2. Da análise do caso concreto à luz da decisão proferida no REsp nº 1.221.170/PR

Como visto acima, resta incontroverso nos presentes autos que o leite *in natura* configura um insumo do processo produtivo da recorrente, tanto que o crédito presumido relacionado ao referido item foi concedido pela fiscalização. O que persiste em discussão é se o frete relacionado ao transporte deste insumo também pode ser considerado insumo, nos moldes do disposto no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002, conferindo assim direito creditório independentemente do fato de compor ou não o custo de aquisição do referido insumo.

Ao analisar esta temática à luz da decisão proferida no REsp nº 1.221.170/PR entendo que a resposta deva ser positiva. Isso porque, a meu ver, tal despesa com frete para a aquisição de insumo essencial ao processo produtivo da Recorrente é uma despesa cuja subtração paralisaria as atividades da recorrente, apresentando-se, nesse contexto, como uma despesa essencial ao processo produtivo da recorrente. Se o insumo em questão se apresenta essencial ao desempenho da atividade empresarial desempenhada pela empresa, não vejo como o frete relacionado à sua aquisição possa ser visto de forma diferente.

Nesse contexto, entendo que o creditamento desta despesa encontra previsão no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, sendo irrelevante para o caso o fato de o inciso IX admitir expressamente o direito ao creditamento apenas no que tange ao frete nas operações de venda.

É válido trazer à colação, outrossim, decisões do CARF que adotam a mesma diretriz do que aqui se dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, **deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre** (i) a aquisição de embalagens utilizadas para a preservação das características da maçã durante o transporte; **(ii) custos com transportes vinculadas à compra de produtos**; (iii) frete de produtos entre matriz e filial, pois a recorrente não especificou o tipo de frete; (iv) aquisição de combustíveis e lubrificantes desde que utilizados em transporte do produto e (v) aquisição de combustíveis e lubrificantes desde que relacionados aos serviços do transporte. (...). (Acórdão nº 9303-010.120 de 11/02/2020).

\*\*\*

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

**A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.**

**Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços**, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados. (...)

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. MATÉRIAS-PRIMAS. EMBALAGENS. EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

**São passíveis de creditamento das contribuições de PIS/Cofins os dispêndios relativos aos serviços de frete que são aplicados no processo produtivo da empresa, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002. Os serviços de transferência de matérias-primas, embalagens e equipamentos de produção entre filiais são essenciais ao processo produtivo quando este esteja distribuído nos vários estabelecimentos da empresa.**

Recurso Voluntário provido em parte (Acórdão nº 3402-007.189 de 17/12/2019).

Diante deste cenário, e em decorrência da interpretação dada pelo STJ sobre o conceito insumo, entendo que deverão ser revertidas as glosas relativas às despesas com frete na aquisição do leite *in natura*.

## 2. Da glosa de energia elétrica

No que tange à glosa de energia elétrica, assim entendeu a DRJ:

DA GLOSA DE ENERGIA ELÉTRICA:

O interessado alega que as glosas de Energia Elétrica não se mostram corretas, pois os valores da conta de energia elétrica que foram glosados são indissociáveis da despesa de energia elétrica como um todo.

Alega que o tributo cobrado com base no art. 149- A da CF é um tributo com a denominação de contribuição e não uma taxa. E que não há como se conceber o pagamento de energia consumida sem o tributo que necessariamente se agrega a ela,

não havendo como se fazer essa individualização e dissociar o tributo (contribuição) da energia efetivamente consumida.

Entretanto, conforme anexo do despacho decisório, a glosa não foi aplicada sobre o tributo cobrado com base no art. 149-A da CF. A glosa foi aplicada unicamente sobre juros, multa e visita técnica. Portanto a alegação do contribuinte não corresponde a glosa corretamente aplicada sobre despesas para as quais não existe previsão legal para desconto de créditos.

Por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido de indeferir a Manifestação de Inconformidade do interessado.

Ou seja, esclareceu a DRJ que a glosa aqui analisada não diz respeito diretamente às despesas com energia elétrica, ou mesmo à cobrança realizada com base no art. 149-A da CF (contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública), mas sim com as despesas relacionadas aos juros, multa e visita técnica vinculadas à conta de energia elétrica. Ocorre que, em que pese ter tomado ciência dos esclarecimentos constantes da decisão recorrida, o contribuinte manteve em seu Recurso Voluntário a mesma argumentação trazida desde a sua manifestação de inconformidade, argumentação esta que decerto não se amolda ao caso concreto analisado, como ressaltado na decisão recorrida. Sendo assim, penso que este pleito recursal não deve ser conhecido, face à completa ausência de dialeticidade recursal.

Como se vê, o contribuinte mantém a mesma linha de defesa constante da sua manifestação de inconformidade, na qual alega que o tributo cobrado com base no art. 149-A da Constituição Federal seria um tributo com a denominação de contribuição, não correspondendo à uma taxa, não havendo como se conceber o pagamento da energia consumida sem o pagamento do tributo que necessariamente se agrega a ela. Contudo, novamente, não adentrou no cerne da questão, não trazendo qualquer argumentação relativa ao fato de a glosa realizada pela fiscalização estar relacionada, na verdade, apenas aos juros, à multa e à visita técnica (vide anexo IV do despacho decisório, à fl. 1.235 dos autos, que demonstra que inexistiu no caso concreto glosa relacionada à contribuição para iluminação pública).

Nesse contexto, não tendo o contribuinte contestado de forma objetiva o conteúdo dos anexos do despacho decisório, ou mesmo a fundamentação posta na decisão recorrida, penso que não há como se conhecer do recurso voluntário interposto, por completa ausência de dialeticidade.

Isso porque, ainda que se entenda que procedem as alegações constantes deste recurso, tal fato não levaria ao reconhecimento do direito creditório pretendido, visto que a razão que levou à negativa do crédito pleiteado foi outra. E, como visto, esta matéria não chegou a ser combatida pelo contribuinte, nem na manifestação de inconformidade apresentada, nem no recurso voluntário interposto.

Assim, aplicável se mostra ao caso vertente o disposto no artigo 17 do Decreto n.º 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Traga-se à colação, outrossim, o teor do art. 932, inciso III, bem como do art. 1.010, inciso III, ambos do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

Art. 932. Incumbe ao relator:

I - dirigir e ordenar o processo no tribunal, inclusive em relação à produção de prova, bem como, quando for o caso, homologar autocomposição das partes;

II - apreciar o pedido de tutela provisória nos recursos e nos processos de competência originária do tribunal;

III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;

\*\*\*

Art. 1.010. A apelação, interposta por petição dirigida ao juízo de primeiro grau, conterà:

I - os nomes e a qualificação das partes;

II - a exposição do fato e do direito;

III - as razões do pedido de reforma ou de decretação de nulidade;

Da leitura destes dispositivos legais não restam dúvidas que a indicação das razões do pedido de reforma, por meio do combate aos fundamentos específicos constantes da decisão recorrida, é elemento essencial ao conhecimento da peça recursal interposta.

Logo, com fulcro nos dispositivos legais acima reproduzidos, penso que não há como se conhecer do recurso voluntário interposto *in casu*, por ausência de dialeticidade, tendo em vista que este que não atacou os fundamentos da decisão de piso.

Na mesma linha do voto que ora se apresenta, há inúmeras decisões do CARF, a exemplo das decisões a seguir colacionadas:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2011

INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS. INSTÂNCIA RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE

Não se admite a inovação de argumentos em sede de Recurso Voluntário. A vertente defensiva deve guardar consonância com o exposto na exordial, sob pena de inviabilizar o conhecimento da matéria exposta.

RECURSO VOLUNTÁRIO QUE NÃO ENFRENTA OU ATACA OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO. ALEGAÇÕES DISSOCIADAS DAS RAZÕES DE DECIDIR. NÃO CONHECIMENTO

Não se conhece de Recurso Voluntário no qual não são enfrentados diretamente os fundamentos do acórdão a quo. Cabe ao contribuinte impugnar as razões lançadas no acórdão atacado, buscando demonstrar a existência de erro in procedendo ou in judicando, a merecer a declaração de nulidade da decisão ou a sua reforma. Optando o contribuinte por fazer considerações totalmente divorciadas dos fundamentos da decisão vergastada, resta malferido a dialeticidade exigida entre decisão recorrida e razões do

recurso, de modo que falece o recurso da respectiva adequação ou regularidade formal. (Acórdão n.º 1002-001.176 de 02/04/2020).

\*\*\*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida por este Colegiado.

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

(...) (Acórdão n.º 3401-006.936 de 25/09/2019).

\*\*\*

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

RECURSO. MATÉRIA INDEPENDENTE NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso que não ataca os fundamentos da glosa não deve conhecido por afronta à dialeticidade descrita no artigo 17 do Decreto 70.235/72 e artigos 1.010 inciso III e artigo 932 inciso III do Código de Processo Civil. (Acórdão n.º 3401-007.129 de 20/11/2019).

### **Da conclusão**

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria relacionada à glosa de energia elétrica, por ausência de dialeticidade recursal e, na parte conhecida, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para fins de reconhecer o direito aos créditos integrais (tomados com base na alíquota de 1,65% - PIS do 2º trimestre de 2014) no que tange às despesas com frete na aquisição de leite *in natura*.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Régis Venter – Redator designado:

Cumpr-me redigir o voto cujo entendimento foi acolhido pela maioria dos membros da turma, resultante da discussão havida durante a sessão de julgamento, especificamente em relação ao tema do alegado direito de apropriação de créditos básicos (“integrals”) da contribuição para o PIS/Pasep (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002), associados às despesas de fretes nas aquisições de insumos. E o caso concreto, como visto, tratou das despesas de fretes nas aquisições de leite *in natura* para fins de utilização em processo de industrialização.

Com efeito, o entendimento esposado no bem fundamentado voto da conselheira relatora encontra eco em posicionamentos defendidos por outros conselheiros deste E. CARF. De outra banda, em sentido diverso, o entendimento posto neste voto vencedor vem sendo defendido por outros tantos.

No caso em análise, a relatora defende o direito de apropriação direta dos créditos básicos relativos às despesas de fretes com a aquisição do leite *in natura*, forte no que dispõe o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, transcrito em seu voto. Isso porque, segundo seu entendimento, os fretes consistiriam, por si só, em serviços utilizados como insumos na produção dos derivados do leite, obtidos no processo de industrialização. Ou seja, para fins da análise da possibilidade do creditamento pretendido, considera-se as despesas de frete autonomamente, sem associá-las ao custo de aquisição do próprio insumo.

Nessa toada, considerando então os fretes como serviços autônomos, a relatora passa a analisar a sua relevância e essencialidade ao processo produtivo, na esteira do entendimento firmado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, segundo o rito dos recursos repetitivos, que vincula as decisões deste CARF, por força do disposto no art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, também transcrito em seu voto.

Dúvidas não há, e nunca houve, quanto ao reconhecimento do direito à apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins associados às despesas/custos de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, utilizados no processo de industrialização de produtos destinados à venda. Tais itens consistem em autênticos insumos produtivos, no conceito restrito do creditamento do IPI (integração ao produto final ou desgaste/consumo em contato direto com este), afastado pelo mencionado julgamento do STJ. As dúvidas surgem quando não se está diante de despesas/custos de aquisição daqueles “autênticos insumos produtivos”.

E, como já é cediço, a solução para tais dúvidas deve percorrer o entendimento firmado pelo STJ, havendo que se analisar a relevância e essencialidade, para o processo produtivo, dos produtos/serviços que não se enquadram naquele conceito restrito, com o intuito de concluir pela possibilidade ou não do creditamento efetuado.

Entretantes, a meu juízo, não é este o caminho a ser percorrido na solução da demanda posta em litígio.

De fato, na espécie em julgamento, por se tratar de despesas de fretes na aquisição de autêntico insumo (no caso, a própria matéria-prima do processo industrial), como estas indubitavelmente integraram o custo de aquisição do insumo, não há necessidade de se analisar a

relevância e essencialidade deste serviço para o processo produtivo. O direito ao creditamento decorre, meramente, do fato de a despesa integrar o custo de aquisição do insumo, como considerado pela fiscalização, segundo entendimento já sedimentado pela RFB em inúmeras Soluções de Consulta.

Nesse contexto, se o insumo adquirido gera direito ao creditamento, a despesa com o frete na sua aquisição também oportuniza o creditamento a ela relativa. Na verdade, o creditamento associa-se ao custo total da aquisição do insumo produtivo, nele integrado o custo do frete. Segundo esse entendimento, a despesa com o serviço de frete não é considerada uma despesa autônoma do processo produtivo e sim uma despesa estritamente vinculada à aquisição do insumo.

Demais disso, não se pode olvidar que **a análise da essencialidade e relevância**, para fins de reconhecimento do creditamento associado a insumos, **há que ser realizada no estrito contexto do próprio processo produtivo**, não alcançando, a meu juízo, despesas que o antecedem (como é o caso dos fretes) ou mesmo que o sucedem. Enfim, há direito à apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins associados a despesas de fretes na aquisição de insumos não porque tais despesas sejam essenciais e/ou relevantes ao processo produtivo mas sim, meramente, porque integraram os seus custos de aquisição.

E, segundo esse entendimento, a apropriação dos créditos relativos às despesas de frete na aquisição dos insumos acompanha o direito à apropriação dos créditos a estes associados.

O entendimento aqui defendido restou acolhido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, no Acórdão nº 9303-009.578, na sessão realizada em 19/09/2019, cuja ementa segue transcrita:

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

Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2007

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições. O frete, nessa condição, não é insumo do processo produtivo. Se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição.

Neste caso, como dito, o entendimento defendido pela relatora daquele processo (que seguiu a mesma linha defendida pela relatora do presente processo), restou vencido, por voto de qualidade. O substancial voto vencedor (de leitura recomendável) delineou, então, as premissas do entendimento acolhido pelos demais conselheiros, aqui compartilhado.

Voltando-me ao caso concreto *sub analysis*, como as despesas com o serviço dos fretes relacionaram-se ao transporte de insumo sujeito à apuração do crédito presumido, este deve ser o regime de apuração do crédito associado a elas. Assim, é indevida a apuração dos créditos básicos (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002) relativos aos fretes na aquisição do

leite *in natura*, tendo atuado com correção a autoridade fiscal que glosou tais créditos e os reclassificou como créditos presumidos, não ressarcíveis.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário no ponto relativo ao pretendido direito à apropriação de créditos básicos relativos às despesas de fretes na aquisição do leite *in natura*, para o fim de manter as glosas realizadas no procedimento de auditoria fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Regis Venter