



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721783/2012-39
ACÓRDÃO	3201-012.740 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAMIL ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS.

Dispõe a Súmula CARF nº 217 que 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.

FRETE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE

É possível o creditamento de frete de insumos ou produtos não acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA VINCULADA A VENDAS TRIBUTADAS. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente o saldo de créditos relacionados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência remanescente ao final do trimestre-calendário pode ser empregado para compensação com débitos do mesmo sujeito passivo relativos a outros tributos administrados pela RFB, ou, alternativamente, ser ressarcido.

CRÉDITO DE COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE SEM DOCUMENTAÇÃO PARA TOMADA DE CRÉDITO.

As despesas de combustível e lubrificante são passíveis de creditamento, porém necessária a documentação comprobatória para ser aceito tais créditos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS.

Dispõe a Súmula CARF nº 217 que 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.

FRETE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE

É possível o creditamento de frete de insumos ou produtos não acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA VINCULADA A VENDAS TRIBUTADAS. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente o saldo de créditos relacionados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência remanescente ao final do trimestre-calendário pode ser empregado para compensação com débitos do mesmo sujeito passivo relativos a outros tributos administrados pela RFB, ou, alternativamente, ser ressarcido.

CRÉDITO DE COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE SEM DOCUMENTAÇÃO PARA TOMADA DE CRÉDITO.

As despesas de combustível e lubrificante são passíveis de creditamento, porém necessária a documentação comprobatória para ser aceito tais créditos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do Auto de Infração lavrado por servidor competente, disponibilizado o direito de defesa e com a devida previsão legal para todos os valores lançados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos decorrentes de fretes pagos no transporte de matérias-primas entre estabelecimentos da pessoa jurídica, mas desde que devidamente comprovados.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada e reconheceu parcialmente o direito creditório.

O processo administrativo em exame trata de pedido de ressarcimento de créditos de PIS e Cofins não cumulativos, referente ao quarto trimestre de 2007, apresentado pela empresa Camil Alimentos S/A, no qual a fiscalização constatou divergências entre os valores pleiteados e os efetivamente reconhecidos. A autoridade fiscal intimou a contribuinte a retificar os saldos de créditos declarados, tendo glosado parte substancial dos valores relativos à aquisição de insumos, despesas com fretes e energia elétrica. O crédito pleiteado totalizava R\$ 2.984.873,28 para a Cofins e R\$ 648.031,70 para o PIS, sendo reconhecidos R\$ 1.867.445,57 e R\$ 407.127,40, respectivamente.

A fiscalização verificou, com base nos dados do Dacon e em notas fiscais, que a empresa apropriara créditos indevidos relativos a itens não vinculados a operações tributadas, como embalagens secundárias, fretes entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica e energia elétrica empregada em vendas tributadas. Fundamentou-se, entre outros dispositivos, nas Leis nºs 10.833/2003, 10.637/2002, 10.865/2004 e 10.925/2004, bem como nas Instruções Normativas SRF nºs 404/2004 e 600/2005, além de soluções de divergência e consultas da SRRF da 10ª Região Fiscal. Segundo o art. 3º, §2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, não geram direito a crédito as aquisições de bens e serviços não sujeitos à contribuição, inclusive quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero.

No tocante aos insumos, a autuação distinguiu as embalagens primárias, que contêm o produto propriamente dito e foram admitidas como insumos, das embalagens secundárias (fardos e paletização), utilizadas para acondicionar produtos já embalados, as quais

foram excluídas do crédito por não atenderem ao critério de essencialidade definido pela Instrução Normativa SRF nº 404/2004. Também foram glosados os créditos de fretes entre estabelecimentos, por se tratar de mera transferência interna de mercadorias, sem caracterização de operação de venda, entendimento corroborado por precedentes administrativos e pela Solução de Divergência Cosit nº 11/2007.

Em impugnação, a contribuinte alegou nulidade do auto de infração, sustentando que os mesmos itens haviam sido anteriormente fiscalizados sem apontamento de irregularidades, o que violaria o princípio da segurança jurídica (art. 2º da Lei nº 9.784/1999). No mérito, argumentou que as embalagens secundárias seriam essenciais ao processo produtivo e à comercialização, por integrarem a unidade final de venda e atenderem a exigências legais e de mercado, conforme regulamentos da Anvisa e exemplos de editais públicos que exigem o fornecimento de produtos em fardos. Aduziu ainda que as despesas com fretes classificados como “transferência com venda vinculada” estavam diretamente relacionadas às operações de venda, sendo indispensáveis à entrega das mercadorias, e que os créditos decorrentes dessas despesas deveriam ser admitidos à luz do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003.

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade e conforme ementa do Acórdão nº 08-45.953 - 3ª Turma da DRJ/FOR que apresentou o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

ACONDICIONAMENTO DOS PRODUTOS EM EMBALAGEM SECUNDÁRIA (FARDOS). REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (insumos, produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da contribuição social não cumulativa.

CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA VINCULADA A VENDAS TRIBUTADAS. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente o saldo de créditos relacionados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência remanescente ao final do trimestre-calendário pode ser empregado para compensação com débitos do mesmo sujeito passivo relativos a outros tributos administrados pela RFB, ou, alternativamente, ser ressarcido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

ACONDICIONAMENTO DOS PRODUTOS EM EMBALAGEM SECUNDÁRIA (FARDOS). REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (insumos, produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da contribuição social não cumulativa.

CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA VINCULADA A VENDAS TRIBUTADAS. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente o saldo de créditos relacionados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência remanescente ao final do trimestre-calendário pode ser empregado para compensação com débitos do mesmo sujeito passivo relativos a outros tributos administrados pela RFB, ou, alternativamente, ser ressarcido.

Impugnação Procedente em Parte

Sem Crédito em Litígio

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente, portanto, dele conheço.

Das preliminares

A Recorrente alega inicialmente que o acórdão recorrido deveria ser anulado, pois não demonstrou de forma clara as motivações da glosa dos créditos mantidos, trazendo somente a decisão proferida nos autos do processo administrativo nº 12585.000297/2010-49.

Todavia o que ocorreu é que devido as argumentações tanto do fisco quanto da ora Recorrente serem os mesmos, este utilizou os termos já apresentados em outro processo administrativo, fato esse possível desde que sejam efetivamente as mesmas discussões e as mesmas provas, não existindo divergência entre eles.

Como pode ser verificado todos os itens em discussão no presente processo administrativo e todos os pontos questionados pela Recorrente em sua Impugnação foram analisados e decididos pela DRJ, portanto não verifico nulidade da decisão de 1ª instância administrativa.

Alega ainda a Recorrente que não foi verificado o princípio da verdade material, alegando que as glosas ferem respectivo princípio.

Porém essa discussão é essencialmente de mérito, e não sendo possível uma análise em sede preliminar, visto que foi aberto prazo para a Recorrente se manifestar de todas as glosas realizadas pela fiscalização, e nos casos em que se verifique uma possível afronta ao princípio da verdade material, tais alegações podem ser apresentadas pela Recorrente e devem ser analisadas no mérito do presente processo administrativo.

Portanto voto por negar provimento quantos as preliminares suscitadas pela Recorrente

Do mérito

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como

insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

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

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

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

XX

Lei nº 10.637/2002

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

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

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

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

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Passo à análise das glosas na sequência referida no Recurso Voluntário.

Dos fretes

Nesse ponto existem duas discussões, a primeira refere-se a fretes de produto acabado entre estabelecimentos da Recorrente, que segundo a própria Recorrente deixa claro que são fretes de produtos acabados entre filial e centro de distribuição.

Todavia essa discussão já está sumulada pelo CARF e portanto sendo necessária a vinculação desta ao presente julgamento, portanto deve ser utilizada a Súmula CARF nº 217, redigida nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 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.

Não sendo necessária a reversão da glosa em relação a essas despesas.

Entretanto a Recorrente alega que parte dos créditos glosados são referentes a transferência de matéria-prima entre estabelecimento, caso de transferência entre filial de Itaqui/RS para Camaquã/RS, segundo exemplo da Recorrente.

Tais despesas são passíveis de creditamento, porém deve a Recorrente demonstrar na finalização do presente Processo Administrativo quais foram os fretes que estão relacionados a movimentação de matéria-prima entre estabelecimentos.

Da aquisição de energia elétrica

Quanto a este ponto, a Fiscalização glosou tais gastos, ao argumento de que por não estarem relacionados a vendas realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, não se enquadrariam nas hipóteses legais de ressarcimento previstas na legislação aplicável, devendo, portanto, serem apropriados exclusivamente para desconto do montante devido das próprias contribuições na saída ou comercialização dos referidos produtos.

A Recorrente, por sua vez, sustenta ser evidente a possibilidade de utilizar referidas compras na formação dos créditos do PIS e da Cofins, se não como receitas tributadas à alíquota zero, como créditos vinculados a receitas tributadas.

Sem razão à Recorrente.

Na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, a regra geral é que os créditos apurados pelo contribuinte sejam descontados da contribuição devida no próprio período de apuração — trata-se, portanto, de uma utilização escritural dos créditos, que reduz diretamente o valor a pagar. Entretanto, existem circunstâncias específicas previstas em lei que autorizam tratamento diverso, permitindo que esses créditos — denominados créditos escriturais — sejam objeto de ressarcimento em moeda ou de compensação com outros tributos federais.

Este é o caso do art. 16 da lei nº 11.116/2005 que dispõe que o saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acumulado ao final de cada trimestre e apurado nos termos das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e nº 10.865/2004, quando decorrente da manutenção de créditos originados de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência dessas contribuições, poderá ser objeto tanto de ressarcimento em dinheiro quanto de compensação com outros tributos federais.

Nessa lógica, distinguem-se (i) desconto do crédito escritural — que ocorre no regime não cumulativo, quando os créditos são utilizados apenas para descontar a contribuição apurada; (ii) ressarcimento e compensação excepcionais — hipóteses previstas em lei, em que créditos vinculados a determinadas operações podem ser convertidos em valores passíveis de ressarcimento em dinheiro ou compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal; (iii) e restituição ou compensação com outros tributos decorrente de pagamento a maior — situação em que o contribuinte recolhe valor superior ao devido e tem o direito de ser restituído, conforme dispõe o art. 165, do CTN.

Feitas tais considerações, verifica-se que, no caso em exame, está-se diante das duas primeiras hipóteses, uma vez que a Recorrente comercializa simultaneamente produtos beneficiados e produtos não beneficiados pela alíquota zero.

Assim, ao contrário do que defende a recorrente, por mais que ela tenha direito ao crédito decorrente de gastos com energia elétrica, este apenas pode ser utilizado no âmbito da sistemática da não cumulatividade estabelecida no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, isto é, descontados da própria contribuição apurada.

Nesse contexto, a DRJ corretamente utilizou a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 422/2008 como fundamento para manter a glosa efetuada pela fiscalização:

“Considerando-se o acima afirmado, tem-se que a impugnante efetua operações de vendas sujeitas à alíquota zero e também receitas de vendas sujeitas à tributação do PIS e da Cofins, tratando-se de situação que se amolda à perfeição com um caso analisado pela Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal, cujas partes mais relevantes para a solução do presente litígio estão a seguir transcritas [sublinhei]:

Solução de Consulta DISIT SRRF08 nº 422 de 27 de novembro de 2008

[...]

7. Sintetizando, portanto:

☐ a partir de 09/08/2004, a interessada pôde apurar créditos da Cofins e PIS/Pasep não cumulativas, observados os termos e condições da legislação vigente, relativos a suas vendas de produtos beneficiadas com alíquota zero da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins;

☐ tais créditos seriam utilizados, inicialmente, para dedução das contribuições devidas no respectivo período de apuração, transferindo-se para o período de apuração subsequente o saldo remanescente ainda não utilizado;

☐ a partir de 19/05/2005, o saldo credor remanescente após o encerramento do trimestre-calendário pôde ser utilizado para compensação de outros tributos e contribuições administrados pela então SRF, mediante o procedimento previsto no art. 26, § 1º, da IN SRF nº 460, de 2004 (ou, posteriormente, no art. 26, § 1º, da IN SRF nº 600, de 2005), ou ser objeto de pedido de ressarcimento, observadas as condições e procedimentos estipulados no art. 22 da IN SRF nº 460, de 2004, na redação dada pela IN SRF nº 563, de 2005, ou no art. 22 da IN SRF nº 600, de 2005;

☐ a utilização para compensação ou ressarcimento somente é admitida para o saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004, posto que, antes da MP nº 206, de 2004, a única forma de utilização de tais créditos era a prevista pelos arts. 3º s das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003:

8. Convém também enfatizar que somente podem ser objeto de compensação e ressarcimento os créditos vinculados a vendas beneficiadas com alíquota zero,

suspensão, isenção ou não-incidência das contribuições. Os créditos vinculados a vendas tributadas com alíquota positiva das contribuições só podem ser aproveitados na forma prevista nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (i.e.: para dedução do montante devido das mesmas contribuições).

Como a consulente comercializa produtos beneficiados e não beneficiados pela alíquota zero em questão, deve ela efetuar a pertinente apropriação dos créditos a cada uma dessas situações, apurando saldo credor referente a uma e outra situação, apenas podendo ser objeto de compensação ou ressarcimento a parcela do saldo credor acumulado referente às vendas de produtos beneficiados com alíquota zero.

Como devidamente esclarecido pela Solução de Consulta acima apresentada, os créditos vinculados a vendas tributadas com alíquotas positivas do PIS e da Cofins somente podem ser aproveitados para a dedução dos montantes devidos das contribuições sociais em comento, enquanto os dispêndios que podem ser objeto de compensação ou ressarcimento são aqueles vinculados com vendas beneficiadas com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência das contribuições sociais em apreço, argumento com base no qual tenho por não procedente a tese pela defesa arregimentada.

Como mencionado, a legislação distingue claramente as hipóteses de utilização dos créditos apurados. Os créditos vinculados a operações tributadas com alíquota positiva estão restritos ao desconto do montante devido das próprias contribuições, conforme previsto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Essa é a essência da sistemática da não cumulatividade: o contribuinte apura a contribuição devida no período e, do valor apurado, desconta os créditos calculados sobre custos, despesas e encargos autorizados em lei. Trata-se, portanto, de uma compensação escritural, que reduz diretamente o valor a pagar, sem movimentação financeira.

Assim, no presente caso, para fins de verificação do seu direito ao ressarcimento e/ou compensação impõe-se o rateio do crédito de acordo com natureza da operação, tendo a fiscalização procedido corretamente com a glosa relativa à energia elétrica.

Do crédito oriundo de aquisição de Combustíveis e Lubrificantes

A Recorrente alega nesse ponto que a fiscalização não apresentou justificativa para a glosa realizada sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes, apresentando segunda a Recorrente somente uma relação de notas fiscais e ressalta que tais dispêndios são essenciais ao processo da empresa

Todavia a fiscalização utilizou as planilhas de Fls. 629 a 692, exatamente para mostrar que ela aceitou os creditamento dessas despesas, porém que o valor das notas fiscais apresentadas pela Recorrente não corresponde ao valor informado em DACON, conforme se verifica das Fls. 9860 a 9862, no TVF anexo ao Auto de Infração.

O valor aceito pela fiscalização corresponde exatamente a soma das notas fiscais apresentadas pela Recorrente que estão elencadas como “COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES”.

Resumidamente, a glosa foi exatamente porque a Recorrente não comprovou os valores por ela declarados em DACON, tal comprovação também não foi apresentada nem em sede de Impugnação nem em sede de Recurso Voluntário, motivo pela qual não merece modificação a decisão recorrida em relação ao presente tema.

Da conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos decorrentes de fretes pagos no transporte de matérias-primas entre estabelecimentos da pessoa jurídica, mas desde que devidamente comprovados.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow