MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10120.903722/2019-23**
ACÓRDÃO	3102-002.519 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATICINIOS BELA VISTA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS. AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA

É obrigatória para as pessoas produtoras a suspensão da incidência da contribuição para o Pis e para a Cofins sobre os insumos adquiridos de pessoas jurídicas que exerçam atividades agropecuárias e de cooperativas de produção agropecuária, aplicadas à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, e destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas no capítulo 4 (Leite e Laticínios etc) da tabela NCM. Depreende-se também que nessa situação a empresa adquirente faz jus somente ao crédito presumido..

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS SUJEITOS AO CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITO BÁSICO. POSSIBILIDADE

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

DOCUMENTO VALIDADO

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer do recurso e no mérito para reverter a glosa de fretes na aquisição de leite sujeito ao crédito presumido; ii) por voto de qualidade, para manter as glosas de fretes de transferências entre estabelecimentos e outros fretes (itens: "operações sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa (CFOP 6151)" e "Remessa de mercadoria ou bem para exposição ou feira" (CFOP 5914) de produtos acabados". Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Karoline Marchiori de Assis e Joana Maria de Oliveira Guimarães. Iii) por maioria, para manter a glosa de outros fretes (item "Retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém-geral" (CFOP 5906) de produtos acabados (LEITE CONDENSADO PIRACANJUBA 395G"). Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Karoline Marchiori de Assis. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.515, de 18 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10120.903712/2019-98, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento *Assinado Digitalmente)*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Karoline Marchiori de Assis, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

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 acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento – PER nº 03885.18439.160117.1.1.190557. O pedido é referente ao crédito de COFINS.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A 5ª TURMA da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. PESSOA JURÍDICA AGROINDUSTRIAL. LEITE *IN NATURA* ADQUIRIDO DE PESSOAS JURÍDICAS QUE EXERCEM ATIVIDADE AGROPECUÁRIA E DE COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. SUSPENSÃO.
>
> As pessoas jurídicas agroindustriais que produzem mercadorias classificadas no capítulo 4 da NCM (leite e laticínios) podem apurar crédito presumido de COFINS nas aquisições de leite *in natura* utilizado como insumo, efetuadas junto a pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e cooperativas de produção agropecuária (art. 8°, caput e § 1°, inciso III, da Lei n° 10.925/2004). Nesses casos, não há possibilidade de apuração de crédito básico nos termos do art. 3°, II, da Lei n° 10.833/2003, pois as vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e pelas cooperativas de produção agropecuária estão sujeitas à suspensão do pagamento da contribuição, nos termos do art. 9°, inciso III, da Lei n° 10.925/2004, o que faz incidir a vedação à apuração de crédito prevista no inciso II do § 2° do referido art. 3°.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS SUJEITOS AO CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO VINCULADA AO BEM ADQUIRIDO.
>
> No caso de frete relativo à aquisição de bens utilizados como insumos, o crédito de COFINS sobre o valor do frete deve seguir a natureza do crédito passível de apuração sobre o bem transportado. Assim, o frete pago na aquisição de insumo sujeito a crédito presumido também dá ensejo à apuração de crédito presumido.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.
>
> Os fretes relativos à movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do regime não cumulativo da COFINS, pois não se trata de insumo utilizado na produção de bens (art. 3°, II, da Lei n° 10.833/2003), nem de frete na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003).
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Em seguida, devidamente notificada, a empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No recurso voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento do crédito pleiteado.

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:

> O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.
>
> Conforme relatado, a lide trata de pedido de ressarcimento da Recorrente decorrente de suposto direito creditório correspondente ao COFINS não cumulativa do 1° Trimestre de 2016, no montante de R$ 13.320.418,92, referente crédito básico na aquisição do leite in natura vinculado à produção e à comercialização de leite e seus derivados não tributados no mercado interno ou de exportação, cujo direito ao ressarcimento teria fundamento no disposto nos com fundamento no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS/PASEP) e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS); combinados com o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 e com o artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005; artigo 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 e demais normas que tratam da matéria. O crédito solicitado foi parcialmente reconhecido em razão das seguintes glosas que restaram controversas:
>
> > a) Glosa de créditos básicos na aquisições de leite in natura de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e cooperativas de produção agropecuária, por considerar que tais operações estão sujeitas às regras de suspensão do pagamento das contribuições e apuração de crédito presumido previstas nos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 e Instruções Normativas que regulamentam a matéria. Nessas operações foi concedido o crédito presumido correspondente a todos os insumos adquiridos dessas mesmas pessoas;
> >
> > b) Fretes relacionados à aquisição de leite de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e cooperativas de produção agropecuária e fretes sobre aquisições de leite com direito ao crédito presumido (CST 66);
> >
> > c) Fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e
> >
> > d) Demais fretes sem direito a crédito.
>
> Inicialmente, cabe frisar que a empresa, objeto do procedimento fiscal, exerce a atividade de indústria de laticínios (produção de Leites UHT, Bebidas Lácteas UHT,

DOCUMENTO VALIDADO

Creme de Leite UHT, Leite Condensado, Leites em Pó e Queijos) e que no seu processo produtivo utiliza como insumo o leite in natura (inquestionavelmente um produto agropecuário). No exercício das suas atividades, a empresa adquire leite in natura de cooperativa de produção agropecuária ou por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, utilizando-o como insumo na produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM no capítulo 4 (leite e laticínios).

Feitas essas breves considerações para melhor entendimento das matérias em debate, passa-se à análise das matérias controversas.

Glosa de créditos básicos na aquisições de leite in natura de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e cooperativas de produção agropecuária

A recorrente contrapõe as conclusões da fiscalização afirmando que o insumo adquirido (leite in natura) não está sujeito à suspensão citada visto que não haveria impedimento legal ao crédito básico nas aquisições de leite in natura de cooperativa de produção agropecuária ou por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária.

Afirma ainda que o caso é regido pela lei especial prevista no inciso II do art.9º da Lei nº 10.925/2004.

De acordo com o citado dispositivo, as compras originadas de cooperativas e de pessoas jurídicas só terão a suspensão de contribuição ao PIS/PASEP e de COFINS se esses fornecedores exercerem, cumulativamente, o transporte, resfriamento e venda de leite *in natura*, *in verbis*:

> 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) ~~(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013~~ (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)
>
> § 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de
>
> (...)
>
> **II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e**

DOCUMENTO VALIDADO

> (...)
>
> Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda dos produtos **in natura** de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.
>
> I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> **II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)**
>
> (negritos nossos)

De acordo com os citados dispositivos, as compras originadas de cooperativas e de pessoas jurídicas só terão a suspensão de contribuição ao PIS/PASEP e de COFINS se esses fornecedores exercerem, cumulativamente, o transporte, resfriamento e venda de leite *in natura.*

Conclui afirmando que, na hipótese dos autos, não há que se falar em suspensão de PIS/PASEP e de COFINS incidentes sobre insumos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas, uma vez que essas não cumpriram as exigências legais citadas. Diz que todo o transporte do produto foi realizado por conta e ordem da Recorrente. Tanto é verdade que foram glosados, no item "I.3" do Relatório de Auditoria, os créditos vinculados aos fretes relativos a essas mesmas operações, sob a alegação de tratar-se de transportes de produtos agraciados com a suspensão.

Assim, nas operações realizadas com o produto leite *in natura*, o dispositivo legal a ser considerado é unicamente o inciso II do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, e não o inciso III desse mesmo diploma, consoante alegaram a fiscalização e a DRJ.

Por fim, aduz a recorrente que, se não bastasse isso, ainda que para que as pessoas jurídicas, o que inclui as cooperativas de produção agropecuária, tenham direito ao benefício fiscal apreciado, é necessário que elas consignem, na nota fiscal respectiva, a anotação de que as vendas foram efetuadas com suspensão, como determinado pelo § 2º do art. 2º da IN SRF nº 660/2006:

> **Art. 2º.** Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:
>
> ...
>
> § 2º. **Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente**.

DOCUMENTO VALIDADO

(negritos originais)

Com isso, afirma que, também por esse motivo, a glosa dos créditos básicos e posterior reclassificação para presumidos não se sustenta. Eis que não houve a anotação da expressão exigida pelo aludido dispositivo, o que afasta a alegação do nobre fiscal de que as mercadorias adquiridas de cooperativas agropecuárias ou de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, pela Recorrente, estavam abrigadas pelo benefício da suspensão.

Sem razão à recorrente.

Como se percebe, o pleito da Recorrente se refere ao direito de desconto de créditos básicos, fundamentando-se a defesa, sobretudo no argumento de que as suas aquisições do leite *in natura* não se enquadram em nenhuma das hipóteses de suspensão previstas na legislação tributária.

Por oportuno, reproduz-se a legislação que trata da aquisição desse tipo de insumo (leite *in natura*) por pessoas jurídicas que se dedicam à produção de leite industrializado e seus derivados:

O art. 8º, da Lei nº10.925/2004, assim dispõe:

> 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 nº10.637, 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> **§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:**
>
> (..)
>
> **III – pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária (redação da Lei nº 11.051, de 2004)**
>
> (...)
>
> **Art. 9º** A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica **suspensa** no caso de venda:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> (..)
>
> III – de **insumos** destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por **pessoa jurídica** ou **cooperativa** referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.
>
> (negritos nossos)

DOCUMENTO VALIDADO

Utilizando-se do seu poder regulamentador, sobre a matéria em comento, a SRF editou a IN SRF nº 660, de 2006, vigente à época:

> Artigo 2º
>
> **Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:**
>
> (..)
>
> **IV – de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.**
>
> (...)
>
> **Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:**
>
> (..)
>
> **III – que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.**
>
> § 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:
>
> (..)
>
> II – atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e
>
> III – cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.
>
> (..)
>
> § 3º No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º prevalecerá o regime de suspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.
>
> (...)
>
> DA APLICAÇÃO DA SUSPENSÃO
>
> Art. 4º **Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente**: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)
>
> I – apurar o imposto de renda com base no lucro real;
>
> II – exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e
>
> **III – utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º**.
>
> (..)

DOCUMENTO VALIDADO

> § 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)
>
> (...)
>
> Art. 5º **A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial**, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, **pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos**:
>
> **I – destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM**:
>
> (..)
>
> **b) no capítulo 4**;
>
> (negritos nossos).

Pela legislação transcrita, observa-se, em suma, que é obrigatória para as pessoas produtoras a suspensão da incidência da contribuição para o Pis e para a Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos de pessoas jurídicas que exerçam atividades agropecuárias e de cooperativas de produção agropecuária, destinados à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas no capítulo 4 (Leite e Laticínios etc) da tabela NCM. Depreende-se também que nessa situação a empresa adquirente faz jus a crédito presumido, que foi levado em consideração pela a Autoridade Fiscal no procedimento fiscal.

No caso concreto, constata-se que as operações em comento se subsomem às situação de suspensão descrita nos dispositivos da legislação citada, isso porque a empresa recorrente, produtora industrial (laticínio), adquiriu insumo (leite *in natura*) de pessoas jurídicas que exercem atividades agropecuárias e de cooperativas de produção agropecuária, e aplicou à produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas no capítulo 4 (Leite e Laticínios etc) da tabela NCM.

Nessa situação, a empresa não teria direito a calcular créditos básicos sobre essas aquisições, por força da vedação legal constante do inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 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 da Lei nº 10.865/2004)
>
> § 2º **Não** dará direito a **crédito** o valor:
>
> (..)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> (negritos nossos)

Como já explicitado. a empresa recorrente teria direito ao crédito presumido na aquisição do leite *in natura,* nos termos do art. 8º, §1º, inciso III, da Lei nº10.925/2004, na forma como considerado pela autoridade fiscal no procedimento fiscal.

A alegação de que ao caso se aplicaria a hipótese mais específica constante do art. 8º, §1º, inciso II, da Lei nº10.925/2004[1], não procede, posto que as operações em comento atenderam a todos os requisitos presentes na legislação tributária para que sejam suspensas, nos termos do art. 8º, §1º, inciso III, da Lei nº10.925/2004, devendo ser aplicada. Assim, não há que se falar em outra hipótese de crédito presumido na qual não há identidade com as operações citadas na tentativa da empresa se esquivar da aplicação da suspensão.

Vale reproduzir trecho do acórdão recorrido no qual são explicitadas as situações nas quais são aplicadas as hipóteses de créditos presumidos constantes do art. 8º, §1º, da Lei nº10.925/2004:

> Os três incisos do art. 9º da Lei nº 10.925/2004 tratam de situações específicas de suspensão, cada uma com âmbito de incidência sobre determinado grupo de pessoas jurídicas: o inciso I trata das vendas efetuadas por pessoa jurídica que exerça a atividade de cerealista (regra aplicável apenas para determinados produtos *in natura* de origem vegetal); o inciso II trata das vendas efetuadas por pessoa jurídica que exerça a atividade de captação de leite (regra aplicável apenas para o leite *in natura*); o inciso III trata das vendas efetuadas por pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária e por cooperativas de produção agropecuária (regra aplicável para qualquer produto utilizado como insumo na produção das mercadorias referidas no *caput* do art. 8º, inclusive os produtos referidos nos incisos I e II).

[1] 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 nº10.637, 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:
(..)
II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura;
III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

DOCUMENTO VALIDADO

Ou seja, ao caso aplicou-se a hipótese do crédito presumido na qual as operações se subsumiram ao conteúdo da lei, vale repetir, de aplicação obrigatória.

Não procede também o argumento de que o destaque da suspensão na nota fiscal é condição seria condição necessária para que o benefício da suspensão pudesse ser utilizado, uma vez que não havia motivo nenhum para que a empresa presumisse que as vendas efetuadas, especialmente pelas cooperativas agropecuárias ou por pessoa jurídica que exerciam atividade agropecuária, tivessem se dado ao amparo da suspensão. Vale repetir que a referida suspensão é estabelecida em dispositivos de lei e tais dispositivos não podem ser afastados por descumprimento de uma obrigação acessória estabelecida em instrução normativa. O descumprimento de obrigação acessória enseja, no máximo, a aplicação de uma penalidade administrativa, mas jamais pode afastar a suspensão prevista em lei como quer a recorrente.

Pelo exposto, agiu bem a autoridade fiscal ao reclassificar os créditos básicos pleiteados pela empresa recorrente para créditos presumidos, devendo ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

Fretes sobre à aquisição de leite com direito ao crédito presumido

Neste tópico, o acórdão recorrido manteve a glosa do crédito básico apurado pela recorrente mediante o mesmo entendimento de que o frete na aquisição de leite com direito ao crédito presumido comporia o custo do produto transportado e por isso só daria direito a crédito presumido, nos termos das Soluções de Consulta COSIT nº 390/2017 e 214/2019.

Segundo exposto, as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1°, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero ou crédito presumido o frete a ela vinculado não gera direito a crédito ou geraria crédito parcial equivalente ao crédito presumido em observância ao art. 3°, § 2°, inciso II, da Lei n° 10.833/2003:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> § 2º Não dará direito a crédito o valor:
>
> (...)
>
> 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. (Incluído pela Lei no 10.865, de 2004)

Observa-se que o dispositivo 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 vedação de creditamento de serviços

DOCUMENTO VALIDADO

sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubsistente a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado pelas contribuições ou sujeito ao crédito presumido, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo totalmente ou parcialmente, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições ou sujeito ao crédito presumido, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade totalmente, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção em casos semelhantes, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

> FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.
>
> Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.
>
> (Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

> CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.
>
> Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.
>
> (Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.
>
> Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui "insumo", e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

DOCUMENTO VALIDADO

> (Acórdão nº 9303-014.885, sessão de 14 de março de 2024, relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Assim, deve ser cancelada a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido.

Fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica

A recorrente entende que, no caso em questão, o aproveitamento do crédito está autorizado pela disposição inserta no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, segundo o qual também dá direito a crédito a "*armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*."

As referidas despesas glosadas tratam, assim, de fretes incorridos nas transferências de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, que a recorrente afirma ter direito a creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, do valor despendido com o frete, sendo possível quando este for utilizado na operação de venda, devendo o ônus ser suportado pelo vendedor, com fundamento nos artigos 3.º, inciso IX e 15, inciso II da Lei n.º 10.833/03.

Sem razão a Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

> i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto n° 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3° da Lei n° 10.833/03;
>
> ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
>
> iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3° da Lei nº10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa,

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

> a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);
>
> b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
>
> c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

> d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).
>
> **Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.**
>
> (negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

> 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.
>
> 56. **Destarte**, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, **para centros de distribuição** ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.
>
> ...
>
> 59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências entre estabelecimentos.

Demais fretes sem direito a crédito

DOCUMENTO VALIDADO

Segundo a recorrente, o acórdão da DRJ também manteve a glosa de créditos sobre outras despesas com fretes, decorrentes das seguintes situações, por entender que não há previsão legal para apropriação de créditos, a saber:

> a) uma parte refere-se a operações sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa (CFOP 6151);
>
> b) há casos de "Retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém-geral" (CFOP 5906) de produtos acabados (LEITE CONDENSADO PIRACANJUBA 395G); e
>
> c) há ocorrências de "Remessa de mercadoria ou bem para exposição ou feira" (CFOP 5914) de produtos acabados.

Como se percebe, a matéria aqui tratada diz respeito também a movimentação de produtos acabados.

Assim, a fim de evitar repetições, valem aqui as mesmas considerações do tópico anterior para manter a glosa dos demais fretes.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para reverter a glosa de fretes nas aquisições de mercadorias sujeitas ao crédito presumido.

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 conhecer do recurso e no mérito para reverter a glosa de fretes na aquisição de leite sujeito ao crédito presumido.

(Documento *Assinado Digitalmente)*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO