



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.907381/2017-01
ACÓRDÃO	3402-013.128 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GOIASMINAS INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.
RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

O STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170/PR, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e da COFINS, deve observar o critério da essencialidade e da relevância, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

CRÉDITO BÁSICO VINCULADO A OPERAÇÕES FISCAIS NÃO TRIBUTADAS.
CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo tributação dos fornecedores nas saídas das mercadorias, impossível se torna qualquer apropriação de crédito das contribuições, do lado do adquirente, pois inexistente o crédito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves – Redator *Ad Hoc*

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alessandra Lessa dos Santos, Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Jose de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente)

Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, e do art. 110, § 12, do Anexo do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023), tendo em conta que a relatora original, Conselheira Mariel Orsi Gameiro, não mais compõe esta Turma de Julgamento, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves.

Como redator *ad hoc*, o Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves serviu-se das minutas de relatório e voto inseridas pela relatora original no presente processo, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênica para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo da PER/DComp nº 21402.28913.281014.1.1.18-2967, crédito da Contribuição e PA acima, no valor de R\$ 2.053.413,80. A DRF em Goiânia, por meio de Despacho Decisório Eletrônico, deferiu parcialmente o crédito solicitado, em razão de glosas, conforme Relatório Fiscal de fls.49/104, no qual consta:

I - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO BÁSICO VINCULADO A AQUISIÇÕES DE INSUMOS, COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO, PROVENIENTES DE COOPERATIVAS (...)

13. Portanto, segundo a legislação mencionada, está suspensa a incidência da contribuição para o Pis e para a Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos de cooperativas de produção agropecuária destinados à produção de mercadorias classificadas no capítulo 4 (Leite e Laticínios etc) da tabela NCM, que é a atividade da pessoa jurídica Goiasminas Indústria de Laticínios Ltda.

14. Consequentemente, por expressa vedação legal do inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, abaixo transcrito, é indevido o crédito básico vinculado aos insumos adquiridos das cooperativas de produção agropecuária, pois não se sujeitam ao pagamento da contribuição.

(...)

15. Assim, foi glosado o crédito básico e concedido o crédito presumido correspondente a todos os insumos adquiridos de cooperativas de produção agrícola. (...)

II - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO BÁSICO SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS, COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO, PROVENIENTES DE COOPERATIVAS

19. Também os fretes pagos pelo adquirente na compra de insumos não sujeitos à incidência das contribuições integram o seu custo de aquisição e, portanto, não devem compor a base de cálculo correspondente ao crédito básico das contribuições.

20. Por isso, os fretes relacionados à aquisição de insumos de pessoa jurídica com suspensão da contribuição devem compor a base de cálculo do crédito presumido e não a do crédito básico.

21. Vale ressaltar que a possibilidade de apropriação do crédito sobre o frete na aquisição não decorre de sua caracterização como "serviço utilizado como insumo", mas de sua integração ao custo do insumo adquirido. Vejamos. (...)

24. Verifica-se, assim, que somente há previsão legal expressa para o desconto do crédito relativo ao frete nas operações de venda cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

25. Entretanto, consoante a boa técnica contábil e o disposto no artigo 289, § 1º, e artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), de 1999, abaixo transcritos, como o frete pago pelo adquirente na compra de insumos integra o seu custo de aquisição, deve, portanto, compor a base de cálculo do crédito presumido, da mesma forma que o respectivo insumo. (...)

27. Por isso, o frete pago pelo adquirente na compra de insumos não sujeitos à incidência das contribuições integra o seu custo de aquisição e, deve ser computado juntamente com estes insumos na base de cálculo do crédito presumido (CST 63: Crédito Presumido vinculado às saídas Tributadas e Não Tributadas no Mercado Interno). (...)

III - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO BÁSICO VINCULADO A OPERAÇÕES FISCAIS NÃO TRIBUTADAS, CONFORME NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS

31. Tendo em vista as informações fornecidas pelo interessado nas EFDContribuições, foi feita uma seleção de todos os itens de notas fiscais eletrônicas de entrada, informados com CST igual a 53 (crédito no mercado interno vinculado às saídas tributadas e não tributadas)

(...)

32. Tendo em vista as informações fornecidas pelo interessado nas EFDContribuições, foi feita uma seleção de todos os itens de notas fiscais eletrônicas de entrada, declarados com CST igual a 53 (crédito no mercado interno vinculado às saídas tributadas e não tributadas) e relacionados às seguintes operações fiscais – CFOP: 1101 / 2101 (Compra para industrialização ou produção rural).

33. Após o confronto detalhado dos itens selecionados em face das respectivas notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores, examinadas na íntegra, foi constatada a existência de notas fiscais cujas bases de cálculo das contribuições estavam zeradas, de tal forma que tais operações não foram tributadas pelos fornecedores nas saídas das mercadorias, haja vista a indicação do CST 06 (TRIBUTADO ALIQ. ZERO) em cada nota fiscal eletrônica.

34. Considerando que nas saídas das mercadorias, não houve tributação, por parte dos fornecedores, impossível se torna qualquer apropriação de crédito das contribuições, do lado do adquirente, pois inexistente o crédito. 35. Ocorre que, em decorrência da análise das referidas operações, foi constatado que se trata de aquisições dos seguintes insumos:

1) QUEIJO TROPICAL DE USO INDUSTRIAL – NCM 0406.90.30 (Queijos e requeijão. Com um teor de umidade igual ou superior a 46,0% e inferior a 55,0%, em peso (massa macia)); e 2) CREME DE LEITE (MATERIA GORDA): NCM 0402.21.30 (Leite e creme de leite (nata), concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes. Creme de leite).

36. Com relação a esses produtos, o benefício da redução a zero das alíquotas do Pis/pasep e da Cofins, está previsto no artigo 1º da Lei nº 10.925, de 2004, incisos XI (redação da Lei nº 11.488, de 2007) e XII (redação da Lei nº 12.655, de 2012): Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(..)

XI – leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

XII – queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino; (Redação dada pela Lei nº 12.655, de 2012)

37. A abrangência dos referidos incisos foi objeto da Solução de Consulta nº 382 – SRRF08/Disit, datada de 28 de outubro de 2010, que tem a seguinte ementa: Também se beneficiam da redução de alíquota, com base no mesmo inciso, a importação e as receitas de venda no mercado interno de bebidas lácteas, assim entendidos os produtos resultantes da mistura do leite (in natura, pasteurizado, esterilizado, UHT, reconstituído, concentrado, em pó, integral, semidesnatado ou parcialmente desnatado e desnatado) e soro de leite (líquido, concentrado e em pó) adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s), gordura vegetal, leite(s) fermentado(s), fermentos lácteos selecionados e outros produtos

lácteos, representando a base láctea pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto, conforme definições da Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) nº 16, de 2005, que aprovou o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebidas Lácteas.

38. Considerando a mencionada Solução de Consulta, em suma, tanto o “QUEIJO TROPICAL DE USO INDUSTRIAL (NCM 0406.90.30)” como o “CREME DE LEITE (MATERIA GORDA) – NCM 0402.21.30”, são classificados como compostos lácteos com massa láctea de pelo menos 51% sobre o total de ingredientes do produto.

39. Portanto, nesses casos, há o benefício da redução da alíquota a zero.

40. Logo, por se tratar de aquisições de produtos tributados com alíquota zero, essas operações não permitem a apropriação de crédito referente às contribuições.

41. Contudo, a apropriação de créditos básicos está consignada nas informações com indicação de CST igual a 53, declaradas nas respectivas EFD-Contribuições. (...)

IV - RECLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AS AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA

44. É de se destacar que o crédito relativo às aquisições de Bens para Revenda não é objeto de rateio, porque, pelo fato de se tratar de mercadorias para revenda no mercado interno, havendo entrada, no estabelecimento, com tributação, a saída, também será tributada. Ou seja, não se vislumbra hipótese em que uma mercadoria para revenda entre tributada (com direito à manutenção do crédito) e saia do estabelecimento na situação de não tributada. (...)

V - RECLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AS DEVOLUÇÕES DE VENDAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

48. É de se observar que o crédito relativo às Devoluções de Vendas Sujeitas à Incidência Não Cumulativa não é objeto de rateio, porque este crédito se refere ao estorno da contribuição paga na venda da mercadoria, ora devolvida.

49. Não se trata de crédito de insumo (ou despesa) a ser rateado com base nos produtos tributados e não tributados (alíquota zero) vendidos.

50. Por isso, tendo em vista a falta de previsão legal para o rateio dessa categoria de crédito, as Devoluções de Vendas Sujeitas à Incidência Não Cumulativa classificadas pelo interessado com o CST 53 (CRÉDITO/MI (TRIB E NT)) devem ser reclassificadas para o CST 50 (CRÉDITO/TRIB (MI)). (...)

VI - FRETES SEM A INDICAÇÃO DA MERCADORIA TRANSPORTADA

53. Conforme exposto em itens anteriores, pode-se aproveitar o crédito básico sobre o frete em dois casos: frete integrante do custo de aquisição de insumos sujeitos a crédito ou frete sobre venda de mercadoria.

54. Para fins de comprovação destes créditos sobre fretes, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001/2017, foi exigida a indicação das notas fiscais relativas aos itens transportados para cada frete gerador de crédito básico: em relação a todos os fretes de aquisição de mercadorias (item 1) e a todos os fretes sobre operação de venda (item 2).

55. Em atendimento, a interessada forneceu à auditoria duas planilhas: uma intitulada “Entrada.xlsx” (ref. ao item 1), e a outra, “Saída.xlsx” (item 2).

56. A primeira planilha, com a indicação dos fretes relativos às entradas de mercadorias, contém 122.169 registros (linhas de dados), referentes ao período compreendido entre julho de 2014 a dezembro de 2016, sendo que não há indicação da chave do CTC em 20 desses registros (linhas).

57. A segunda, com as associações dos fretes de saídas de produtos, possui 360.923 registros (jul/2014 a dez/2016).

58. Por outro lado, foi feita uma seleção dos fretes informados nas EFD Contribuições do período (rubrica: Armazenagem e frete na operação de venda) e foi constatado que todos os fretes (CTC e notas fiscais de transporte) informados nas EFD-Contribuições encontram-se relacionados nas planilhas fornecidas em atenção ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/2017.

59. Sendo assim, em decorrência da análise dos registros das planilhas “Entrada.xlsx” e “Saída.xlsx”, não é possível saber a que se destinam os fretes listados em 7663 registros da planilha “Entrada.xlsx” (total de 5317 fretes), já que não há indicações de informações referentes à(s) mercadoria(s) transportada(s).

60. Consequentemente, também não se pode aceitar a possibilidade de creditamento das contribuições para estas operações de transporte, pois não há comprovação para fins de enquadramento nas previsões legais anteriormente citadas.

61. Logo, foi glosado o crédito básico correspondente a todos os fretes (5317) informados nas EFD Contribuições que não possuem informações relativas à(s) mercadoria(s) transportada(s) (...)

VII - FRETES SEM DIREITO A CRÉDITO, EM FUNÇÃO DO CFOP RELATIVO À MERCADORIA TRANSPORTADA

64. Tendo em vista a existência de informação de frete na operação de venda nas EFD Contribuições transmitidas pelo interessado, para fins de comprovação dos valores ali declarados, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001/2017, conforme mencionado anteriormente, foi solicitada a indicação das notas fiscais correspondentes aos itens transportados, para cada frete considerado com direito a crédito básico, concernente ao período em análise.

65. A partir das planilhas trazidas em cumprimento ao citado Termo de Intimação (arquivos: “Entrada.xlsx” e “Saída.xlsx”) e das informações das EFD Contribuições (rubrica “Armazenagem e frete na operação de venda”), averiguou-se que parte

dos fretes discriminados não se enquadram nas hipóteses legais que garantem direito ao crédito da contribuição em relação aos referidos fretes, em razão dos CFOP pertinentes às operações de transporte da mercadoria, como será demonstrado a seguir.

(...)

67. Vale observar que com relação aos CFOP 5152/6152 (transferência de produção do estabelecimento), não foram glosados os fretes relativos às transferências de creme de leite a granel de uso industrial, leite em pó integral e leite cru pré-beneficiado integral, tendo em vista os termos do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018, segundo o qual houve “a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros”.

68. Segue a transcrição da conclusão do mencionado Parecer Normativo, na parte atinente ao caso em tela (parágrafo 168): 168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se: (...) b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica; (...) d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.; 69. Sendo assim, especificamente com relação aos CFOP 5152/6152, somente foram glosados os fretes relativos às transferências de produtos acabados, em razão da exclusão do conceito de insumos, nos termos acima transcritos.

Cientificada do despacho, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.04/28. Inicialmente, a Requerente explica os fatos ocorridos, em breve histórico, conforme consta do recurso em, em seguida, argúi:

II - DO DIREITO

2.1. Do alegado aproveitamento indevido de crédito básico vinculado a aquisições de insumos, com suspensão da Contribuição, provenientes de Cooperativas (item I do Relatório de Auditoria do Crédito da COFINS e do PIS/PASEP): (...)

2.1.3. Ocorre que, ao instituir o benefício da suspensão de incidência de PIS/PASEP e COFINS a que alude o inciso III, do art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, o legislador determinou que a mesma seria aplicada segundo os termos e condições a serem estabelecidos pela Receita Federal do Brasil (RFB) (consoante § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.925/2004).

2.1.4. Por sua vez, sobredita disciplina foi implementada mediante as Instruções Normativas SRF nº 635/2006 e 660/2006, normas complementares a lei, como

previsto no art. 100, inciso I, do Código Tributário e que, portanto, não podem ser ignoradas pelos contribuintes e nem tampouco pela autoridade fiscalizadora.

2.1.5. Pois bem. De acordo com a IN SRF nº 635/2006, as compras originadas de cooperativas só terão a suspensão de PIS/PASEP e COFINS se essas pessoas jurídicas exercerem, cumulativamente; o transporte,- resfriamento e venda de leite in natura, in verbis: Art. 34. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa em relação às receitas auferidas por sociedade cooperativa de produção agropecuária decorrentes da venda de: II- leite in natura a granel, quando a cooperativa a exercer cumulativamente as atividades de transporte e resfriamento do produto: (Grifou-se)

2.1.6. Diante disto, as aquisições de leite in natura, de pessoa jurídica que seja cooperativa de produção agropecuária, somente transferirão crédito presumido se a venda for realizada com suspensão de PIS/PASEP e COFINS. De conseguinte, a operação se dará com suspensão destas Contribuições se a pessoa jurídica vendedora (cooperativa de produção agropecuária) exercer, de forma cumulativa, o transporte, o resfriamento e a venda a granel do produto.

2.1.7. No caso dos autos, portanto, não há se falar em suspensão de PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre insumos adquiridos de cooperativas, uma vez que estas não cumpriram as exigências definidas no supra citado ato infralegal (IN SRF nº 635/2006).

2.1.8. Prova do não atendimento dos requisitos impressos no inciso II, do art. 34, da precitada IN SRF nº 635/2006, é que todo o transporte do produto foi realizado por conta e ordem da Requerente

(...)

2.1.10. Não bastasse isso, cumpre lembrar ainda que, para que a cooperativa tenha direito ao benefício fiscal apreciado, é necessário que ela consigne, na nota fiscal correspondente, a anotação de que as vendas foram efetuadas, com suspensão, como determinado pelo § 2º, do art. 2º, da IN SRF nº 660/2006:

(...)

2.1.11. As notas fiscais ora acostadas (DOC. 04) juntadas a título de amostragem, comprovam que não houve a anotação da expressão exigida pelo aludido dispositivo, o que, por si só, também afasta a alegação do nobre fiscal de que as mercadorias adquiridas de cooperativas, pela Requerente, estavam abrigadas pelo benefício da suspensão.

(...)

2.2. Do alegado aproveitamento indevido de crédito básico sobre frete na aquisição de insumos, com suspensão da Contribuição, provenientes de cooperativas (item II do Relatório de Auditoria do Crédito da COFINS e do PIS/PASEP):

2.2.1. Aqui entendeu o fiscal que o frete de mercadorias adquiridas com suspensão de PIS/PASEP e COFINS somente gera direito a créditos presumidos e não aos créditos básicos, uma vez que, segundo ele, o frete integra o custo do produto.

2.2.2. Mais uma vez incorre em equívoco aquela autoridade, pois, como demonstrado no item anterior (item 2.1), as cooperativas que efetuaram venda de produtos para a Requerente não estavam amparadas pelo benefício fiscal da suspensão, por não cumprirem o disposto no art. 34, inciso II, da IN SRF nº 635/2006 e nem as condições elencadas no art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 660/2006.

2.2.3. Além do mais, impende ressaltar, ainda, que tributação de PIS/PASEP e COFINS da operação de frete é diferente da tributação do produto adquirido. É que o frete contratado de pessoas jurídicas estabelecidas no país, cujo ônus foi suportado pela Requerente, sofreu a incidência, de forma integral, de PIS/PASEP e COFINS, cumprindo, portanto, os requisitos prescritos nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 para fins de apropriação de créditos.

2.2.4. Noutros falares, o produto e o frete são totalmente dissociáveis, o que é comprovado pelo fato de que, na operação de frete, embora o produto possa não sofrer a incidência das contribuições, o transportador recolhe PIS/PASEP e COFINS em sua totalidade.

2.2.5. Assim, não se pode admitir, em nenhuma hipótese, que no cálculo do crédito sobre o frete deve ser aplicada a restrição de crédito sofrida pelo produto, pois isso, sem sombras de dúvidas, implicaria em redução de crédito do sujeito passivo sem amparo legal, o que seria um verdadeiro absurdo.

2.2.6. De fato, o frete integra o custo do produto adquirido, consoante se depreende das normas contábeis e societárias vigentes, no entanto, o crédito presumido conferido aos contribuintes é calculado sobre o valor dos bens, estampado no documento fiscal inerente (art. 8º da Lei nº 10.925/2004). Logo, é justamente sobre este valor que se deve imputar as regras específicas do crédito presumido, e não sobre o frete, que sofreu a incidência integral das preditas contribuições.

(...)

2.3. Do alegado aproveitamento indevido de crédito básico vinculado a operações fiscais não tributadas (alíquota zero), conforme notas fiscais eletrônicas (item III do Relatório de Auditoria do Crédito da COFINS e do PIS/PASEP):

2.3.1. Em virtude das informações prestadas pelos fornecedores de insumos nas notas fiscais emitidas contra a Requerente, o fiscal glosou os créditos oriundos desses documentos, alegando, em resumo, que se tratava de operações não tributadas (alíquota zero).

2.3.2. Referidas operações, como se vê no item 35 do Relatório Fiscal, são de aquisição de “queijo tropical de uso industrial” e “creme de leite (matéria gorda)”.

2.3.3. Razão, porém, não assiste ao nobre fiscal, eis que a simples informação do fornecedor, por si só, não é suficiente para atestar se realmente as operações não são tributadas, como se passa a demonstrar. É imprescindível que se analise produto a produto, com vistas a descobrir se são tributados ou não.

(...)

2.3.5. O art. 1º da Lei nº 10.925/2004 relaciona, pormenorizadamente, quais produtos terão as alíquotas de PIS/PASEP e COFINS reduzidas a zero.

2.3.6. É certo, contudo, que o inciso XII, do citado dispositivo, elencado pela fiscalização para sustentar a glosa do crédito ordinário decorrente da aquisição de “queijo tropical de uso industrial” não o relaciona como produto tributado a alíquota zero.

(...)

2.3.10. Dito isso, considerando que o “queijo tropical de uso industrial” não consta no rol dos queijos tributados com alíquota zero, improcedente se mostra a glosa aqui guerreada.

(...)

2.3.12. De mais a mais, a Receita Federal do Brasil (RFB), ao se manifestar por meio da Solução de Consulta nº 58/2019, afastou a aplicação da alíquota zero de PIS/PASEP e COFINS ao “queijo regional do Norte” ou “queijo tropical”, ainda que na forma “ralada”, por entender que o comando veiculado no art. 1º da Lei nº 10.925/2004 deve ser interpretado de forma estrita, não comportando extensão para alcançar produtos que não estejam lá taxativamente elencados.

2.3.13. Quanto ao “creme de leite” (matéria gorda), consta do Relatório que o dispositivo legal que fundamentaria a suposta redução da alíquota do tributo é o inciso XI, do art. 1º, da Lei nº 10.925/2004.

2.3.14. Sendo que a parte destacada do texto legal transcrito no Relatório Fiscal, vide item 36, dá a entender que ele foi tratado como composto lácteo utilizado na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano.

2.3.15. Novamente sem razão a fiscalização.

2.3.16. Composto lácteo, segundo determina a Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nº 28/2007, “é o produto em pó resultante da mistura do leite (1) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (2) ou não láctea(s) (3), ou ambas (4), adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) ou não láctea(s) ou ambas permitida(s) no presente Regulamento, apta(s) para alimentação humana, mediante processo tecnologicamente adequado. Os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto.”

2.3.17. Composto lácteo, portanto, não é “creme de leite” (matéria gorda), mas sim produto em pó, derivado do leite, e utilizado regularmente na alimentação humana, especialmente de crianças.

2.3.18. Assim, o “creme de leite” (matéria gorda) não se encarta na condição do composto lácteo descrito no inciso XI, do art. 1º, da Lei nº 10.925/2004.

2.3.19. Com relação à Solução de Consulta mencionada pela fiscalização é apropriado trazer a lume que os produtos lá tratados dizem respeito única e exclusivamente a iogurtes, bebidas lácteas e queijo petit suisse.

2.3.20. Além disso, o fato de as mercadorias/operações terem sido informadas do tipo não tributadas pelo fornecedor, como dito no Relatório Fiscal, não implica em concluir, necessariamente, que elas não estariam sujeitas à tributação, por se encartar nas hipóteses de isenção, não-incidência, suspensão ou alíquota zero.

2.3.21. Em resumo, não é possível identificar, de plano, que as empresas vendedoras encontravam-se ao abrigo de qualquer das hipóteses acima entabuladas. Logo, o adquirente não pode ser responsabilizado ou ter seu crédito condicionado a adimplência ou retidão do contribuinte vendedor.

2.3.22. Desta feita, o procedimento a ser adotado, no presente caso, seria a fiscalização dos fornecedores dos produtos, que possivelmente prestaram informações incorretas com vistas a eximirem-se da tributação, mas nunca negar o direito de crédito da Requerente, que agiu com extrema lisura.

(...)

2.4. Da indevida glosa realizada a título de fretes, em função do CFOP relativo a mercadoria transportada (item VII do Relatório de Auditoria do Crédito da COFINS e do PIS/PASEP):

(...)

2.4.2. Noutros falares, o fiscal, ao verificar que as operações foram inseridas nas EFD Contribuições em rubrica específica destinada aos fretes em operação de venda, simplesmente glosou aquelas que não representavam esse tipo de transação, sob a premissa de não serem passíveis de apropriação de crédito, por ausência de previsão legal para tanto.

(...)

2.4.4. Dentre a relação destes fretes, vide planilha consolidada transcrita no tópico 72 do Relatório Fiscal, é possível notar que grande parte diz respeito a operações de transferência entre estabelecimentos da pessoa jurídica e remessas de produtos acabados.

2.4.5. Essas espécies de gastos, contudo, são geradores de créditos de PIS/PASEP e COFIS já que se referem a dispêndios essenciais na atividade da Contribuinte, seja de maneira a viabilizar seu processo de fabricação, seja possibilitando a posterior comercialização do produto industrializado.

2.4.6. Nessa senda tem-se que, o conceito de insumo, aplicável às Contribuições de PIS/PASEP e COFINS para fins de creditamento, deve se ater aos critérios de essencialidade ou relevância na atividade econômica da pessoa jurídica.

(...)

2.4.9. Assim, transações tais como frete nas transferências de insumos e/ou produtos acabados, remessas com destino a armazenagem, depósito ou bonificações, são indispensáveis para concretizar toda uma cadeia de comercialização, tornando-se essencial no desempenho das atividades da empresa, motivo pelo qual se encartam no conceito de insumo, portanto, geradoras de créditos da não cumulatividade. Por fim, a Manifestante solicita diligência e provimento de suas razões, reformando o Despacho Decisório.

A 34ª Turma da DRJ08, em 13 de abril de 2021, decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014 SUSPENSÃO.

LEITE IN NATURA. INSUMO AGROPECUÁRIO.

A venda de leite in natura à pessoa jurídica tributada pelo lucro real sujeita-se à suspensão da incidência da Cofins, nos termos do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, quando: a) efetuadas por pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel do leite ou b) efetuadas por cooperativa de produção agropecuária ou pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, desde que o adquirente utilize-o como insumo na produção das mercadorias listadas no inciso I do art. 5º da referida IN.

FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, pois o frete compõe o custo de aquisição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte apresentou tempestivo recurso voluntário, no qual repisa os argumentos postos em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, Redator *ad hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de relatório e voto inseridas pela relatora original no presente processo, tendo sido o voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro na sessão de 13/04/2026 a 17/04/2026 em Plenário Virtual.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto da Conselheira Mariel Orsi Gameiro, relatora original:

Voto da Conselheira Mariel Orsi Gameiro, proferido em 13/04/2026.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia nos seguintes pilares argumentativos: i) créditos de aquisição de insumos dotados de suspensão das contribuições; ii) crédito sobre frete na aquisição de insumos ; iii) crédito de operações não tributadas; iv) reclassificação dos créditos relativos às aquisições de bens para revenda; v) reclassificação dos créditos relativos as devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa.

Por entender que bem caminhou a decisão de primeira instância, peço vênica para me utilizar daquelas razões de decidir para solução da presente lide:

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL, ADMINISTRATIVA E DOUTRINA - EFEITOS

Antes que se inicie o exame do litígio, é importante comentar a respeito dos efeitos, sobre o presente litígio, dos julgados administrativos ou judiciais e da doutrina aos quais muitas vezes recorre a interessada ao longo da manifestação de inconformidade.

Necessário fixar que o entendimento exposto por juristas ou assentado em decisões singulares ou proferidas por órgãos colegiados, ainda que devam ser sopesadas pelo julgador, não constituem normas complementares do Direito Tributário na ausência de lei que lhes atribua eficácia normativa. Desta forma, a orientação decisória dos julgados não pode ser estendida genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

A jurisprudência administrativa e judicial, enquanto não se consolida a ponto de ser incorporada ao ordenamento com efeito vinculante não tem a capacidade de alterar determinações expressas na legislação. As decisões jurídicas, enquanto desprovidas de efeito geral, somente têm efeito entre as partes. Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN define:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;”

De fato, decisões proferidas pelas Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) mesmo que pela sua instância mais alta, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não vinculam a autoridade administrativa da DRJ, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26A do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela Lei nº 11.196, de 2005.

A doutrina jurídica, por sua vez, não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Veja-se também o Parecer Normativo CST nº 390, de 1971:

Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Da mesma forma, as Soluções de Consulta proferidas em casos concretos específicos não podem ser estendidas genericamente a outras hipóteses, já que devem ser observados seus limites objetivos e subjetivos.

Em relação às decisões judiciais, os entendimentos manifestados pelos Tribunais, mesmo os que Superiores, não vinculam, de imediato, o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do CTN. Ressalva-se, entretanto, a força das súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, e das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF, de 1988).

Há que se considerar que seus efeitos das decisões judiciais são estritos às partes, sem extensão a terceiros, por força do que dispõe o art. 472 do CPC:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros.

Assim, a norma concreta representada pelo dispositivo constante de uma decisão judicial não pode ser estendida genericamente a outros casos, eis que se devem observar os limites objetivos e subjetivos do litígio.

Além disso, por força do disposto no art. 17 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 340, de 2020, que se refere ao disposto no art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, os entendimentos da RFB expressos em atos normativos devem ser obrigatoriamente observados pelos integrantes das turmas de julgamento das DRJ. Compete exclusivamente ao Poder Judiciário decidir, portanto, sobre a legalidade ou constitucionalidade do disposto em leis ou em atos normativos expedidos pelas instâncias administrativas, cabendo ao agente público apenas sua observância.

Passa-se a apreciar as matérias de mérito.

Inicialmente, cumpre esclarecer que este Voto está sendo realizado observando-se as novas dimensões e nova interpretação dada quanto ao "conceito de insumo", mormente a proclamação contida no REsp nº 1.221.170/PR, apreciado pelo STJ, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018 expedida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e publicada em 03/10/2018, e, também, o Parecer Normativo Cosit/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

Em tais notas condutoras da nova interpretação ao referido conceito, observa-se que o STJ no referido julgamento do REsp 1.221.170/PR, em sessão de 22/02/2018 (acórdão publicado em 24/04/2018), levou a matéria ao âmbito de Recurso Repetitivo.

Em resumo, o alcance interpretativo e estabelecido pelas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e nº 404, de 12 de março de 2004, foram modificados, nos termos que à frente se delineará, tendo em vista a necessidade de se estabelecer marcos e balizas para amoldar o Voto que ora se coloca aos julgadores.

O acórdão proferido pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR foi assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo

da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentasse 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 determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. "(destaques acrescidos)

Observe-se que, em mesmo julgamento, concluiu-se que o conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.

Foram opostos Embargos de Declaração em face do referido acórdão, os quais, contudo, visam apenas ao esclarecimento de que a tese firmada não afasta as hipóteses em que a própria legislação veda o creditamento.

Visando delimitar a extensão e o alcance do referido julgado, viabilizando a adequada observância da tese por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou, em 03/10/2018, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, propondo os seguintes encaminhamentos:

(...)

Como se viu, a importância ou não do item deve ser aferida de forma objetiva, analisando-se a atividade econômica desenvolvida e aqueles elementos que lhe são essenciais ou relevantes, quais sejam, aqueles que fazem parte – direta ou indiretamente – do processo produtivo - cuja ausência acarrete na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção ou que lhe torne inúteis.

Deve-se ressaltar que o simples fato de que o conceito de insumo estava regularmente inserido no ordenamento jurídico por meio das referidas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, era razão necessária e suficiente para sua observância pelas autoridades administrativas do domicílio fiscal da contribuinte e deste órgão julgador, às quais não cabe apreciar questionamentos a disposições expressas da legislação em vigor.

As balizas contidas no julgado do STJ tomam interpretação intermediária, entre a restritiva e mais ampla, segundo a qual é imprescindível o conhecimento detalhado do processo produtivo da contribuinte, de modo a se alcançar a perfeita compreensão dos itens que se amoldam aos critérios de essencialidade e relevância na atividade desenvolvida.

Abaixo, transcreve-se excertos necessários à compreensão do alcance do termo "insumo":

(...) 14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. 15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo. 16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil. (...) 19. Assim, impende ressaltar que uma das balizas do julgado é a de que não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua direta ou indiretamente que serão consideradas insumos, para fins de creditamento do PIS/COFINS. (...) 34. Da adoção dos critérios de essencialidade ou relevância pode-se afirmar que não é qualquer despesa genérica realizada dentro do processo produtivo que irá gerar o creditamento para fins de não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. (...) 40. Nota-se, pois, que o STJ, ao definir pela utilização dos critérios de essencialidade e relevância, segundo a importância do item para o desenvolvimento da atividade-fim da empresa, no intuito de obter o conceito de

insumos para fins da não-cumulatividade prevista pela legislação do PIS/COFINS, aludiu à aferição objetivamente considerada, afastando, destarte, que o item seja subjetivamente considerado sob a ótica da empresa ou do empresário. 41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto. 42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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. 43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo. 44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa. (...) 47. Demais disso, ainda nessa linha de raciocínio, é possível extrair do julgado que, conquanto os critérios de relevância e essencialidade não sejam sinônimos, para fins da não-cumulatividade das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, possuem sentido muito próximos. Essencialidade e relevância, conquanto sejam diferentes, no sentido da interpretação do julgado, são conceitos bastante aproximados, de forma que não se possa conceber o produto ou serviço sem aquele item, seja porque impossível a prestação do serviço ou a produção, seja porque da ausência do item decorra inutilidade do produto ou serviço. 48. A Ministra Regina Helena Costa esclareceu em seu voto que o item atende ao critério da essencialidade quando configura elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, minimamente, quando sua falta prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. É, portanto, essencial é o item, dentro do processo

produtivo, do qual dependa “intrínseca e fundamentalmente” o produto ou serviço. 49. Já o item relevante, ainda no escólio da Ministra Regina Helena Costa, é aquele cuja finalidade, conquanto não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou serviço integra o processo de produção, ou pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal. Nesse passo, a Ministra entendeu que o critério da relevância seria mais abrangente que o da pertinência (que havia sido proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques), na medida que esta seria caracterizada pelo emprego na produção ou na execução do serviço. (...) 60. Por fim, é importante mencionar que, embora não esteja tão claro no Acórdão, constando apenas no Voto da Ministra Assusete Magalhães, não devem ser enquadradas como insumo as despesas cujo creditamento é, de forma expressa, vedado por lei. Ressalvam-se, pois, do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei. (...) 62. Dessa forma, verifica-se que as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo. Deve prevalecer o disposto na própria legislação, que impõe vedação e limite ao creditamento. 63. Imperioso salientar que a leitura açodada do Acórdão não pode levar à conclusão de que tais vedações poderiam ser ignoradas, ampliando-se, além dos limites legais, o conceito de insumo, a pretexto de serem adotados os critérios aludidos no precedente do STJ. Tal pretensão, além de contrariar frontalmente a legislação, não estaria abarcada pela extensão do julgado.

Conforme visto da ementa acima transcrita do acórdão do STJ no respectivo julgado, o recurso foi parcialmente provido, determinando-se o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se apreciasse, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

De outro lado, com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento àquele voto (fls. 143 do inteiro teor do acórdão), não foram considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

De fato, de acordo com o entendimento esposado no referido julgado do STJ e na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pela contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

Verifica-se, outrossim, que o Parecer Normativo Cosit/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018 trouxe luz ao tema, esclarecendo as situações e a correta aplicação do alcance da nova interpretação do "conceito de insumo", o qual foi assim ementado:

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 ESTABELECIDO 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.

O precedente do STJ, assim como os demais instrumentos normativos, não afastam a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito, devendo o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil verificar se o item discutido se amolda ou não a nova conceituação.

Diante de tais inovações e regramentos, aprecia-se o litígio que ora se estabeleceu.

II - DO DIREITO

2.1. Do alegado aproveitamento indevido de crédito básico vinculado a aquisições de insumos, com suspensão da Contribuição, provenientes de Cooperativas (item I do Relatório de Auditoria do Crédito da COFINS e do PIS/PASEP):

Neste item, o Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil glosou os créditos, pois segundo a legislação mencionada, estaria suspensa a incidência da contribuição para o Pis e para a Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos de cooperativas de produção agropecuária destinados à produção de mercadorias classificadas no capítulo 4 (Leite e Laticínios etc) da tabela NCM.

Inicialmente, constata-se que a atividade da pessoa jurídica Goiasminas Indústria de Laticínios Ltda. refere-se exatamente aquelas mercadorias classificadas no capítulo 4 (Leite e Laticínios etc) da tabela NCM, mencionadas pela Fiscalização.

Portanto, as glosas alcançaram os valores contidos nos documentos fiscais sem tributação pelas Contribuições para o PIS e para a Cofins.

A Interessada afirma que a RFB regulamentou tal situação com as Instruções Normativas SRF nº 635/2006 e 660/2006, sendo que a primeira estatui que as compras originadas de cooperativas só terão a suspensão de PIS/PASEP e COFINS se essas pessoas jurídicas exercerem, cumulativamente o transporte, resfriamento e venda de leite in natura, situação adversa da sua, tendo em vista que o transporte é feito por sua conta e risco.

Contudo, não é somente na situação narrada pela Interessada que se dá a suspensão obrigatória das contribuições (PIS e Cofins), mas também quanto aos insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, destinados a alimentação humana ou animal, efetuados por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, nos exatos termos demonstrados pelo Auditor-fiscal no Termo de Verificação Fiscal.

Nestes termos, por expressa vedação legal do inciso II do §2º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, é indevido o crédito básico vinculado aos insumos adquiridos das cooperativas de produção agropecuária, pois não se sujeitam ao pagamento da contribuição, conforme transcrição:

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) §2 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)

Verifica-se, outrossim, que a glosa alcançou o crédito básico e a Autoridade Fiscal concedeu e calculou o crédito presumido correspondente a todos os insumos adquiridos e enumerados no Relatório.

Alegou, ainda a Interessada:

2.1.10. Não bastasse isso, cumpre lembrar ainda que, para que a cooperativa tenha direito ao benefício fiscal apreciado, é necessário que ela consigne, na nota fiscal correspondente, a anotação de que as vendas foram efetuadas, com

suspensão, como determinado pelo § 2º, do art. 2º, da IN SRF nº 660/2006: (...) 2.1.11. As notas fiscais ora acostadas (DOC. 04) juntadas a título de amostragem, comprovam que não houve a anotação da expressão exigida pelo aludido dispositivo, o que, por si só, também afasta a alegação do nobre fiscal de que as mercadorias adquiridas de cooperativas, pela Requerente, estavam abrigadas pelo benefício da suspensão.

Para o deslinde da questão, faz-se necessário visitar, novamente, as capitulações legais informadas pelo Auditor-fiscal no bojo do Relatório Fiscal, acrescentando-se notas explicativas da impossibilidade do crédito conforme defende a Interessada.

De acordo com o inciso III, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, 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.

Transcreve-se o conteúdo do citado inciso III, do §1º e caput do artigo 8º:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (...) § 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de: (...) III — pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil regulamentou a matéria tratada nos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, na Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, no artigo 34:

Art. 34 A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa em relação às receitas auferidas por sociedade cooperativa de produção agropecuária decorrentes da venda de: (...) III—produtos agropecuários que serem crédito presumido na forma do art. 26. § 5º A aquisição de produtos com suspensão, na forma do caput gera créditos presumidos para a pessoa jurídica adquirente, conforme disposto no art. 26. § 6º A suspensão de que trata este artigo alcança somente as vendas efetuadas à pessoa jurídica agroindustrial que apure o

imposto de renda com base no lucro real ou à sociedade cooperativa que exerça a atividade agroindustrial.

Por suas vez, o mencionado artigo 26 da IN SRF nº 635, de 2006, assim dispõe:

Art. 26 Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma do art. 23, as cooperativas de produção agropecuária que exerçam atividade agroindustrial podem descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, devidas em cada período de apuração, crédito presumido relativo aos insumos adquiridos de pessoa física ou jurídica ou recebidos de cooperados, pessoa física ou jurídica, calculado na forma dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, observadas as disposições que disciplinam a matéria.

No mesmo sentido e complementando as disposições, sobreveio a Instrução Normativa nº 660, de 2006, in verbis:

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: (...) 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. § 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º. § 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. (...)

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, pôde 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;

Observe-se que a suspensão da incidência da contribuição para o Pis e para a Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos de cooperativas de produção agropecuária destinados à produção de mercadorias classificadas no capítulo 4, ou seja, leite e laticínios etc da tabela NCM, que é a atividade da pessoa jurídica Goiasminas Indústria de Laticínios Ltda decorre das normas enumeradas acima. Desta feita, o inciso II, do §2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, dispõe que é indevido o crédito básico vinculado aos insumos adquiridos das cooperativas de produção agropecuária, pois não se sujeitam ao pagamento da contribuição. Confira-se:

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: 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)

Posto isto, observe-se que a suspensão da exigibilidade das contribuições se impõe por força do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, quando todos os requisitos relacionados nos incisos do artigo 4º da IN SRF nº 660/2006 estejam presentes. Ainda, os incisos do §1º do art 4º não tratam de condições ou requisitos necessários para que a operação de venda se opere com suspensão das contribuições, mas de obrigações acessórias a serem cumpridas pelas partes envolvidas na operação assim realizada.

E, como obrigação acessória, inclui-se a determinação do § 2º do artigo 2º da IN SRF nº 660/2006, ou seja, que, 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.

É inequívoco, pois, que quando o adquirente dos bens preenchesse as condições previstas nos incisos I a III do artigo 4º da IN SRF nº 660/2006, ainda em sua redação anterior à dada pela IN SRF nº 977/2009, as vendas seriam obrigatoriamente feitas com suspensão das contribuições - independentemente de qualquer solicitação efetuada pelo fornecedor ou informação prestada pelo respectivo adquirente; havia, no entanto, para o vendedor a garantia de que a adquirente lhe prestasse as pertinentes informações, mediante a apresentação dos Anexos daquele diploma, de forma a permitir-lhe aplicar o correto tratamento tributário à operação, informando nas notas fiscais a indicação da suspensão.

Neste contexto, ressalte-se que o § 2º do artigo 113 do CTN estabelece que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Em complemento, o artigo 16 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, estabelece que compete à RFB “dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”.

Portanto, não há dúvida de que a obrigação de o vendedor explicitar na Nota Fiscal de venda que a operação ocorreu ao abrigo de suspensão de incidência, instituída pela RFB no §2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, assim como o estabelecido nos incisos do §1º do art 4º (até a alteração dada pela IN SRF nº 977/2009), subsume-se perfeitamente ao conceito de obrigação acessória.

Ainda, as normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva. Isto porque tais direitos implicam, em última análise, em renúncia fiscal a favor de uns em detrimento do interesse público da arrecadação de tributos. Nesse sentido, ao intérprete ou aplicador destas normas não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar, mormente quando se trata de autoridade administrativa. No presente, para se obter a interpretação e o alcance dos dispositivos e os fatos narrados, o Código Tributário Nacional assim trata a matéria:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Desta feita, as normas interpretadas devem seguir rigorosamente o dispositivo citado. Quanto às notas complementares que devem conter a observação de suspensão nas notas fiscais, trata-se de obrigação acessória que, na sua falta, não retiram os comandos contidos nas normas acima citadas

Registre-se que por meio da Solução de Consulta Cosit nº 58, de 25/11/2008, a Coordenação Geral de Tributação da RFB expressou entendimento no sentido de ser a obrigatória a suspensão do PIS e da Cofins, quando da venda de produto agropecuário para a agroindústria, merecendo destaque, para o adequado deslinde do caso em julgamento, a apresentação da ementa e de um trecho da referida norma:

Solução de Consulta Cosit nº 58, de 25/11/2008 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins A suspensão de incidência da Cofins, quando da venda de produto agropecuário para agroindústria, conforme estabelecido no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, tem caráter obrigatório. [...] [...] 14. Não consta na legislação a possibilidade de, ao efetuarem vendas de produtos agropecuários a pessoas jurídicas relacionadas no caput do

art. 8º, as pessoas jurídicas relacionadas nos incisos I a II do § 1º do mesmo artigo recolham as contribuições, gerando assim o crédito normal.

Dessarte, caso a venda se enquadre na condição de suspensão a medida se torna obrigatória. Logo, sem qualquer relevância as cópias de notas fiscais pela defesa eventualmente apresentadas com a observação de inexistir registro da suspensão da incidência das contribuições sociais em estudo.

Nestes termos, corretas as glosas. 2.2. Do alegado aproveitamento indevido de crédito básico sobre frete na aquisição de insumos, com suspensão da Contribuição, provenientes de cooperativas (item II do Relatório de Auditoria do Crédito da COFINS e do PIS/PASEP):

Conforme contido no item anterior, o Auditor-fiscal concedeu e calculou o crédito presumido correspondente a todos os insumos mencionados. A contribuinte discorda do entendimento do Auditor-fiscal de que ocorreu a aplicação da alíquota incorreta sobre o frete de compras dos insumos que geram crédito presumido, sob o fundamento que, por estarem incluídos no custo de aquisição, deve ser aplicada ao frete de compras a alíquota idêntica aos insumos. De fato, o frete pago pelo adquirente integra o custo da mercadoria adquirida e os créditos para as contribuições em comento acompanham, obviamente, o valor total contabilizado, ou seja, frete pago + valor da aquisição. Este assunto já está pacificado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo como supedâneo mais recente a Solução de Divergência COSIT nº 7/2016, da qual, para melhor elucidar a questão, transcreve-se parte: “(...)”.

71. Passa-se à análise do segundo conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa, quais sejam: V. serviços de transporte na aquisição das partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em máquinas e equipamentos do processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda, tanto da planta industrial como plantas de florestamento e reflorestamento (item “f”) VI. serviços de transporte de partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos do transporte interno (para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em elaboração) e entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos) e produtos em elaboração, fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “m”) VII. serviços de transporte das partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em veículos próprios para transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações da Consulente (item “p”) 72. A título de esclarecimento, registre-se que, nos itens em comento, não se trata de gastos da recorrente relativos a frota própria de veículos, mas gastos com a contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de transporte (caso seja contratada pessoa física para prestação do indigitado serviço, a discussão em curso restaria prejudicada ante a vedação de creditamento constante do inciso I do § 3º dos arts. 3º das Lei nos 10.637, de

2002, e 10.833, de 2003). 73. Quanto à possibilidade de creditamento, a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente cuida expressamente dos gastos com transporte na operação de venda de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX). 74. De outra banda, o tratamento a ser conferido aos dispêndios com serviços de transporte na aquisição de bens resulta da conjugação dos princípios preconizados por diversos atos normativos correlatos, entre eles: Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976. “5. Podem ser conceituadas como normais à integração do bem ao patrimônio da empresa as despesas de transporte, o seguro respectivo, os tributos (excetuado o IPI, quando recuperável), as despesas com a sua colocação à disposição da empresa, e ainda todas as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita.” Resolução CFC no 1.170, de 29 de maio de 2009. “11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC no 1.273, de 31 de outubro de 2010)”

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. “Art. 13 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.” 75. Conforme se observa, a regra é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados. 76. Deveras, considerando que a legislação das contribuições em estudo cuidou expressamente dos gastos com transporte suportados pelo vendedor e silenciou acerca dos gastos com transporte suportados pelo adquirente, e que não há qualquer razão que justifique tratamento diferenciado conforme o custo do transporte seja suportado por um ou por outro, parece mesmo que a referida legislação considerou que os dispêndios com transportes na aquisição de bens suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais bens. 77. Conseqüentemente, não há que se falar em creditamento em relação ao custo do serviço de transporte dos bens adquiridos. Em verdade, deve-se analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte. 78. Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido (no caso presente partes e peças de reposição adquiridas), o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito. 79. Ao revés, se não for permitido o creditamento em relação às indigitadas partes e peças adquiridas, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos custos com seu transporte. 80. Esse entendimento acerca do frete na aquisição de produtos para fins de creditamento das contribuições é tradicional no âmbito da RFB, citando-se, entre outras: Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 61, de 13 de março de 2013 (DOU de

30/04/2013): Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. FRETE NA AQUISIÇÃO. FRETE NA VENDA. (...) (ii) frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pois o valor deste frete integra o custo de aquisição da mercadoria; (...) Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 183, de 13 de setembro de 2013 (DOU de 02/10/2013): Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE INDUSTRIAL. CRÉDITOS. INSUMOS.

ARMAZENAGEM. FRETE. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. CUSTOS DIVERSOS. (...) Por outro lado, permitem o creditamento, entre outras hipóteses: 1) a aquisição de bens utilizados como insumo na produção e fabricação de produtos destinados à venda, sendo certo que o custo de aquisição inclui as despesas de transporte, quando arcadas pelo comprador; (...) 81. Assim, conclui-se que incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos

Neste sentido, mais recentemente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil expediu a Solução de Divergência nº 12 - Cosit, de 25 de janeiro de 2017, publicado no DOU em 30 de janeiro de 2017, com o seguinte entendimento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (...) NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. FRETE. IMPOSSIBILIDADE. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos. (...) (VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.) ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS (...) NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. FRETE. IMPOSSIBILIDADE. Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos. (...) (VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.) Dispositivos Legais: art. 3º da Lei

nº 10.833, de 2003; art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.

Compreende-se, assim, que o frete pago na aquisição de insumos utilizados para fabricação de bens destinados à venda, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses, que é o crédito presumido passível de ser deduzido das contribuições devidas em cada período de apuração. No sentido de que o frete pago pelo adquirente na compra de insumos destinados à fabricação de bens destinados a venda integra o custo de aquisição desses insumos, dispõe o disposto no art. 301, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que assim dispõe:

Custo de aquisição Art. 301. 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 (DecretoLei nº 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 na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13). § 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição. § 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição. (...)

Portanto, o frete pago na aquisição de insumos para fabricação de bens destinados a venda, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos insumos, pode, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, gerar créditos de contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, já que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição dos insumos e se estes forem, por lei, sob o cálculo presumido, assim será aplicado quanto ao montante contabilizado.

Correto, então, o entendimento do Auditor-fiscal do feito.

2.3. Do alegado aproveitamento indevido de crédito básico vinculado a operações fiscais não tributadas (alíquota zero), conforme notas fiscais eletrônicas (item III do Relatório de Auditoria do Crédito da COFINS e do PIS/PASEP):

Na Fiscalização levada a efeito, constatou-se a existência de notas fiscais cujas bases de cálculo das contribuições estavam zeradas, de tal forma que tais operações não foram tributadas pelos fornecedores nas saídas das mercadorias, haja vista a indicação dos seguintes CST:

33. Após o confronto detalhado dos itens selecionados em face das respectivas notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores, examinadas na íntegra, foi constatada a existência de notas fiscais cujas bases de cálculo das contribuições estavam zeradas, de tal forma que tais operações não foram tributadas pelos fornecedores nas saídas das mercadorias, haja vista a indicação do CST 06

(TRIBUTADO ALIQ. ZERO) em cada nota fiscal eletrônica. 34. Considerando que nas saídas das mercadorias, não houve tributação, por parte dos fornecedores, impossível se torna qualquer apropriação de crédito das contribuições, do lado do adquirente, pois inexistente o crédito. 35. Ocorre que, em decorrência da análise das referidas operações, foi constatado que se trata de aquisições dos seguintes insumos: 1) QUEIJO TROPICAL DE USO INDUSTRIAL – NCM 0406.90.30 (Queijos e requeijão. Com um teor de umidade igual ou superior a 46,0% e inferior a 55,0%, em peso (massa macia)); e 2) CREME DE LEITE (MATERIA GORDA): NCM 0402.21.30 (Leite e creme de leite (nata), concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes. Creme de leite).

Isto significa dizer que nas saídas das mercadorias não ocorreu tributação por parte dos fornecedores. A conclusão da Auditoria foi pela impossibilidade de qualquer creditamento da contribuição do lado do adquirente, pela inexistência de crédito a ser apropriado. A Interessada alega que “a simples informação do fornecedor, por si só, não é suficiente para atestar se realmente as operações não são tributadas, como se passa a demonstrar.

É imprescindível que se analise produto a produto, com vistas a descobrir se são tributados ou não.”. Inicialmente, conforme já devidamente explanado neste Voto, a suspensão da exigibilidade das contribuições se impõe por força do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, quando todos os requisitos relacionados nos incisos do artigo 4º da IN SRF nº 660/2006 estejam presentes. Ainda, os incisos do §1º do art 4º não tratam de condições ou requisitos necessários para que a operação de venda se opere com suspensão das contribuições, mas de obrigações acessórias a serem cumpridas pelas partes envolvidas na operação assim realizada.

Ademais, conforme ato já citado, Solução de Consulta Cosit nº 58, de 25/11/2008, a Coordenação Geral de Tributação da RFB expressou entendimento no sentido de ser a obrigatória a suspensão do PIS e da Cofins, quando da venda de produto agropecuário para a agroindústria, situação que, aplicando-se o silogismo, impõe a compreensão de que, caso a venda se enquadre na condição de suspensão a medida se torna obrigatória.

Verifica-se que própria Contribuinte reconhece que os emitentes das notas fiscais atenderam à obrigação acessória de informar nos documentos fiscais a alíquota “0” (zero) devidamente.

A Interessada afirma que o “queijo tropical de uso industrial” não consta no rol dos queijos tributados com alíquota zero” e que a “Receita Federal do Brasil (RFB), ao se manifestar por meio da Solução de Consulta nº 58/2019, afastou a aplicação da alíquota zero de PIS/PASEP e COFINS ao “queijo regional do Norte” ou “queijo tropical”, ainda que na forma “ralada”, por entender que o comando veiculado no art. 1º da Lei nº 10.925/2004 deve ser interpretado de forma estrita, não comportando extensão para alcançar produtos que não estejam lá taxativamente elencados.”.

Assim, deve-se examinar o conteúdo da referida Solução de Consulta, na qual consta da Ementa:

ALÍQUOTA ZERO. MERCADO INTERNO. IMPORTAÇÃO. QUEIJO RALADO. INAPLICABILIDADE. Estão reduzidas a 0 (zero), nos termos do inciso XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2005, as alíquotas da Cofins e da Cofins-Importação incidentes respectivamente sobre as vendas no mercado interno e sobre as importações de queijo fresco não maturado ou não curado classificado no código 0406.10 da Tipi. A redução de alíquotas de que trata o inciso XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, não alcança os queijos ralados do tipo regional do norte ou tropical classificados no código 0406.20.00 da Tipi.

De plano, verifica-se que a ementa não tem o alcance almejado pela Interessada, tendo em vista que não afirma a aplicação da alíquota “0” (zero) ao “queijo regional do Norte” ou “queijo tropical”, mas sim na forma de “queijo ralado”, produto obtido por transformação do queijo industrial.

Isto se verifica com mais clareza no conteúdo da Solução de Consulta, conforme segue com as devidas considerações. Esclareça-se o mérito e o alcance que se busca no respectivo ato administrativo:

A dúvida apresentada pela consulente diz respeito à aplicabilidade da redução a 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às receitas decorrentes da revenda de queijo ralado do tipo “tropical”. (grifou-se)

Assim, o Auditor-fiscal que aprovou o parecer expedido explicou que o “Queijo Regional do Norte” ou “Queijo Tropical” de que trata a Instrução Normativa nº 24, de 2002, do Ministério da Agricultura é alcançado pela alíquota “0” (zero):

19. No que se refere ao “Queijo Regional do Norte” ou “Queijo Tropical” de que trata a Instrução Normativa nº 24, de 2002, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, cumpre esclarecer que se refere especificamente àquele “destinado a uso industrial exclusivo” ou para “processamento industrial”. Não pode, portanto, ser confundido com o “queijo ralado do tipo “tropical”, classificado na posição NCM 0406.20.00” objeto da presente análise. 20. Ademais, o art. 1º da Lei nº 10.925, de 2005, em razão de seu caráter desonerativo, deve ser interpretado estritamente por força do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN).

20.1. Não cabe, portanto, a extensão da aplicação das alíquotas 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação de que trata o inciso XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2005, às vendas no mercado interno ou às importações de queijo ralado do tipo regional do norte ou tropical classificado no código 0406.20.00 da Tipi.

Pontue-se que a dúvida da consultante era se poderia aplicar a alíquota “0”, já aplicada no o “Queijo Regional do Norte” ou “Queijo Tropical”, ao “queijo ralado” do tipo “tropical”. A resposta, como se viu, foi negativa.

Assim, a Consulta citada pela Contribuinte não corrobora seu argumento; ao contrário, externa o entendimento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil de que o “Queijo Regional do Norte” ou “Queijo Tropical” é alcançado, obrigatoriamente, pela alíquota “0” (zero), nos exatos termos propostos pela Autoridade Administrativa que levou a efeito a fiscalização.

Quanto ao “creme de leite” consta do Relatório que o dispositivo legal que fundamentaria a suposta redução da alíquota do tributo é o inciso XI, do art. 1º, da Lei nº 10.925/2004. Verifica-se que o “CREME DE LEITE (MATERIA GORDA) – NCM 0402.21.30”, são classificados como compostos lácteos com massa láctea de pelo menos 51% sobre o total de ingredientes do produto.

Neste sentido, conforme já apontado pelo Auditor-fiscal, com relação ao creme de leite, a aplicação da redução a zero das alíquotas do Pis/pasep e da Cofins, está previsto no artigo 1º da Lei nº 10.925, de 2004, incisos XI (redação da Lei nº 11.488, de 2007) e XII (redação da Lei nº 12.655, de 2012):

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (...) XI – leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) XII – queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino; (Redação dada pela Lei nº 12.655, de 2012) 51% sobre o total de ingredientes do produto.

Neste sentido, a Receita Federal se expressou na Solução de Consulta nº 382 – SRRF08/Disit, datada de 28 de outubro de 2010, nos seguintes termos:

Também se beneficiam da redução de alíquota, com base no mesmo inciso, a importação e as receitas de venda no mercado interno de bebidas lácteas, assim entendidos os produtos resultantes da mistura do leite (in natura, pasteurizado, esterilizado, UHT, reconstituído, concentrado, em pó, integral, semidesnatado ou parcialmente desnatado e desnatado) e soro de leite (líquido, concentrado e em pó) adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s), gordura vegetal, leite(s) fermentado(s), fermentos lácteos selecionados e outros produtos lácteos, representando a base láctea pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto, conforme definições da Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento

(MAPA) nº 16, de 2005, que aprovou o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebidas Lácteas.

Por fim, quanto a reclamação da Interessada de que as mercadorias/operações terem sido informadas do tipo não tributadas pelo fornecedor, não implica em concluir, necessariamente, que elas não estariam sujeitas à tributação, por se encartar nas hipóteses de isenção, não-incidência, suspensão ou alíquota zero e, também, de que o adquirente não pode ser responsabilizado ou ter seu crédito condicionado a adimplência ou retidão do contribuinte vendedor, tal compreensão não se amolda ao caso, tendo em vista que as informações que constam dos documentos fiscais estão corretos.

Diante do exposto, verifica-se que as normas de regência não permitem a apropriação do crédito no caso em tela, conforme abaixo transcrito:

Lei 10.637/2002: 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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) 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) (...) Lei 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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) 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)

No mesmo sentido, dispõe a Instrução Normativa Nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, que regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins (...):

Art. 195. Sem prejuízo de normas específicas estabelecidas neste Regulamento, não darão direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, arts.7º e 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 2º e 7º): I - de custos, despesas e encargos vinculados à geração de receitas de venda: a) de mercadorias sujeitas à substituição tributária da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e b) nas demais hipóteses de sujeição ao regime de apuração cumulativa; II - de mão de obra pagos a pessoa física; III - das aquisições de bens ou serviços sujeitos à não incidência, alíquota 0 (zero) ou suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e IV - das aquisições de bens ou serviços isentos da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Cofins. Parágrafo único. A vedação de que trata o inciso IV do caput é aplicável somente na hipótese de as aquisições se vincularem a receitas isentas, não alcançadas pelas contribuições ou sujeitas à alíquota 0 (zero) (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

Ademais, no âmbito desse julgamento administrativo, cabe tão-somente verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está ou não conforme a legislação tributária, considerando-se vinculado às normas válidas e vigentes no ordenamento jurídico.

Especificamente em relação à atividade julgadora, conforme já mencionado no preâmbulo, a Portaria ME nº 340, de 08 de outubro de 2020, DOU de 09/10/2020, determina, em seu artigo 17, que os julgadores das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) observem as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos, mormente aqueles vinculantes.

2.4. Da indevida glosa realizada a título de fretes, em função do CFOP relativo a mercadoria transportada (item VII do Relatório de Auditoria do Crédito da COFINS e do PIS/PASEP):

A Contribuinte informa que algumas operações foram inseridas nas EFD Contribuições em rubrica específica destinada aos fretes em operação de venda, mas na verdade foram despesas de transportes com outras finalidades, conforme informou o Auditor-fiscal:

59. Sendo assim, em decorrência da análise dos registros das planilhas “Entrada.xlsx” e “Saída.xlsx”, não é possível saber a que se destinam os fretes listados em 7663 registros da planilha “Entrada.xlsx” (total de 5317 fretes), já que não há indicações de informações referentes à(s) mercadoria(s) transportada(s).

A Interessada explica que “grande parte diz respeito a operações de transferência entre estabelecimentos da pessoa jurídica e remessas de produtos acabados” e que: Defende que “grande parte diz respeito a operações de transferência entre estabelecimentos da pessoa jurídica e remessas de produtos acabados.” e que nessa situação seria possível a apropriação dos créditos.

No litígio estabelecido, vislumbra-se que a Interessada justifica a apropriação dos créditos, fazendo defesa de forma “geral”, de fretes relativos à produtos acabados entre os seus estabelecimentos, por serem necessários ao desenvolvimento de suas atividades.

Neste momento, o que se discute são os “fretes sem a indicação da mercadoria transportada”, não comprovadas pela Interessada, quais seriam as mercadorias correspondentes às notas glosadas. Constata-se que existem restrições para reconhecimento do crédito de insumos, como quer a Interessada. Nesta esteira, assim entendeu o STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, que não foram

considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. Verifica-se que o frete somente pode compor a base de cálculo nas operações de venda, confira-se:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Desta forma, tal situação foi negada pelo STJ no julgamento citado. Além disso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou, em 03/10/2018, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, na qual consta:

Observação 4. Ressalvam-se do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei. Destarte, as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo.

Isto significa dizer que o contido na norma não pode ser flexibilizado. Fato que ocorre no litígio estabelecido e proposto pela Interessada.

Também, o Parecer Normativo Cosit/RFB Nº 05/2018, assim tratou o assunto:

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

Deve-se transcrever, também, parte do referido Parecer:

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.

Na mesma esteira, a Instrução Normativa MFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, que regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, dispõe textualmente sobre a proibição de se apropriar de tais créditos:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21). (...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros: (...) V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Quanto aos demais itens enumerados no Relatório Fiscal, os quais a Interessada não mencionou expressamente na Manifestação de Inconformidade, mas fez a chamada “negação geral”, ou seja, não apresentou argumentação e nem provas, informe-se que não existe previsão legal para a apropriação dos créditos segundo os CFOP e a discriminação dos produtos transportados e demonstrados pelo Auditor-fiscal. Cite-se, para melhor compreensão, os seguintes: remessa em bonificação, doação ou brinde, remessa de amostra grátis, retorno de mercadoria ou bem recebido para demonstração e outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado. Constatou-se, textualmente, que a RFB não considera como insumos fretes, excetuado o contido nas leis de regência, conforme acima explicado. Portanto, corretas as glosas.

(...)

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer do Recurso Voluntário para negar o seu provimento.

É como voto

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves

ACÓRDÃO 3402-013.128 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10120.907381/2017-01

(voto da Conselheira Mariel Orsi Gameiro)

DOCUMENTO VALIDADO