



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.902450/2013-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.512 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente EMBARÉ INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor 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.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso para: 1) por unanimidade de votos, reverter a glosa do crédito quanto à despesa de frete nas remessas/transferências de insumos entre estabelecimentos; 2) por maioria de votos, (a) reverter a glosa do crédito quanto à despesa de frete nas aquisições de leite *in natura*, vencido o relator, e,

ainda; (b) reverter a glosa do crédito quanto à despesa de frete de produtos acabados, como decorrência da venda, vencidos o relator e o conselheiro Ronaldo Souza Dias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo Souza Dias (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco. Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Pompeo da Silva.

Relatório

Trata o presente processo de questionamento da contribuinte epigrafada contra o deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Por economia processual e por bem retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância (destaques nossos):

“1. EMBARÉ INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS S/A, empresa acima identificada, **foi submetida a procedimento de auditoria fiscal para a análise de Pedidos de Ressarcimento do 1º trimestre de 2012** (fls. 2/4) e Declarações de Compensação vinculadas, controlados nos seguintes processos:

Processo Administrativo	Tipo de crédito	PA	CRÉDITO (R\$)		
			Pleiteado	Confirmado	Glosado
10665.902450/2013-00	Cofins - ME	1º trim/2012	91.637,49	64.497,72	27.139,77
10665.902451/2013-46	Cofins - MI	1º trim/2012	2.803.688,23	2.376.230,78	427.457,45
10665.902452/2013-91	PIS - MI	1º trim/2012	610.261,97	513.848,35	96.413,62
10665.902453/2013-35	PIS - ME	1º trim/2012	19.936,85	13.923,35	6.013,50
TOTAL			3.525.524,54	2.968.500,20	557.024,34

Termo de Verificação Fiscal

2. Conforme narrado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 5/157), a seguir sintetizado, foram apuradas as seguintes irregularidades:

1) A ação fiscal teve início em 08/04/2013 com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, cientificado ao sujeito passivo em 11/04/2013, abrangendo as Contribuições Sociais para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e para o Programa de Integração Social - PIS relativas aos meses de janeiro/2011 a dezembro/2012, vinculadas aos pedidos de ressarcimento de créditos referentes aos oito trimestres desse período analisado.

(...)

9) Verificando os dados contábeis e fiscais contidos nos livros, documentos, esclarecimentos e arquivos digitais apresentados, bem como as informações prestadas pelo sujeito passivo em seus Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON e respectivas memórias de cálculo, constatamos apuração indevida de créditos básicos de PIS (à alíquota de 1,65%) e COFINS (7,6%) vinculados: (1) às aquisições de insumos (leite in natura) adquiridos de cooperativas agropecuárias e de pessoas jurídicas que exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; (2) às despesas de fretes incidentes sobre transferências de matéria-prima entre filial e matriz e (3) às despesas de fretes incidentes sobre as aquisições de leite in natura com direito apenas ao crédito presumido das referidas contribuições.

10) A aquisição do leite in natura (NCM 0401.20.90) de pessoas físicas, de cooperativas agropecuárias, e de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel do leite in natura (TRVGLIN), dá direito somente aos créditos presumidos de COFINS e PIS, instituídos pelo artigo 8º da Lei 10.925/2004, igual a 60% dos créditos calculados às alíquotas normais de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS), não ressarcíveis, podendo ser utilizados apenas para abatimento dos débitos das próprias contribuições a que estão vinculados. O sujeito passivo apurou, indevidamente, créditos básicos integrais de COFINS e PIS em relação a aquisições de leite in natura de fornecedores enquadrados nos incisos II e III do §1º do citado artigo 8º. Nas próprias notas fiscais de venda, emitidas pelas PJ fornecedoras de leite, consta no campo informações complementares referência à suspensão das contribuições PIS e COFINS, determinadas pelo artigo 9º da Lei 10.925/2004.

11) As despesas de frete vinculadas às transferências de matéria-prima (leite in natura) entre filial e matriz foram consideradas pelo sujeito passivo, indevidamente, como "fretes na operação de venda" e utilizadas como base de cálculo na apuração de créditos básicos de PIS e COFINS calculados às alíquotas de 1,65% e 7,6%. Não há previsão legal de apuração de créditos incidentes sobre despesas de frete na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma empresa.

12) O sujeito passivo também computou indevidamente valores de fretes incidentes sobre aquisições de leite in natura, sujeitas apenas ao crédito presumido das contribuições, na rubrica de "Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda", utilizando-os como base de cálculo na apuração de créditos básicos de PIS e COFINS.

Esses fretes, como integram o custo de aquisição da matéria-prima (leite in natura), fazem jus ao mesmo tipo de crédito vinculado à matéria-prima adquirida, no caso o crédito presumido referido no item 10.

(...)

16) No Anexo 3 a este termo, "Bases de Cálculo dos Créditos Básicos de COFINS e PIS a glosar e reclassificar", relacionamos todas as notas fiscais que tiveram aproveitamento indevido de créditos básicos de COFINS e PIS totalizando as bases de cálculo dos créditos mês a mês, por motivo da glosa, no quadro resumo constante da antepenúltima página do anexo. Os créditos referentes às aquisições de leite in natura de pessoas jurídicas e cooperativas, com suspensão obrigatória das contribuições (coluna Motivo = ASCP, Aquisição com Suspensão obrigatória de Cofins e Pis), bem como aqueles referentes aos fretes vinculados às aquisições de leite in natura sujeitas apenas ao crédito presumido de 60% (coluna motivo = FASCP, Frete vinculado a Aquisições Sujeitas ao Crédito Presumido das contribuições), serão excluídos respectivamente dos créditos vinculados a "Bens Utilizados como Insumo" e a "Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda", recalculados às alíquotas de 4,56% (COFINS) e 0,99% (PIS), e incluídos nos créditos presumidos da agroindústria "CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM ANIMAL". Os créditos referentes aos fretes vinculados

às transferências de leite in natura entre filial e matriz (coluna Motivo = FTMP, Frete vinculado a Transferência da Matéria-Prima leite entre filial e matriz) serão simplesmente excluídos dos créditos vinculados a "Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda", por falta de previsão legal para apuração de créditos decorrentes de fretes nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos. Os valores mensais constantes do quadro resumo do final desse anexo são utilizados nos ajustes para recálculo dos créditos de COFINS e PIS demonstrados nos anexos 5 e 6 deste termo.

(...)

25) Na última coluna do Anexo 11 constam os valores das multas isoladas calculadas sobre os valores indevidos dos pedidos de ressarcimento formalizados após 14/06/2010, data da publicação da Lei 12.249/2010 que incluiu o § 15 no artigo 74 da Lei 9.430/96, parágrafo este que assim dispõe: "Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido". Tais multas isoladas são objetos de Auto de Infração específico lavrado nesta data em decorrência deste procedimento fiscal e que será cientificado ao sujeito passivo juntamente com este termo e seus anexos.

3. Em face das irregularidades verificadas houve a glosa de parte do crédito pleiteado, o que acarretou o deferimento parcial do Pedido, conforme Despachos Decisórios de fls. 159 e 175/176. Nos autos ainda consta que, em cumprimento à sentença proferida no âmbito do processo judicial nº 607605.2011.4.01.3811, o valor do crédito reconhecido deverá ser atualizado mediante aplicação da "taxa SELIC aos créditos da impetrante no momento da compensação ou ressarcimento daqueles administrativamente reconhecidos".

Manifestação de inconformidade

4. Cientificada do Despacho Decisório em 04/02/2014 (fl. 177), em 27/02/2014 (fl. 210) a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 179/199), na qual alega o seguinte:

- A maior parte da matéria-prima é adquirida de pessoas físicas (produtores rurais autônomos) e cooperativas, que, apesar de adquirirem produtos tributados, não se sujeitam ao recolhimento da COFINS e da contribuição ao PIS sobre as suas vendas, o que impediria a constituição de créditos para o adquirente.
- Para equilibrar tal situação, por meio da edição da Lei nº 10.925/04, foi autorizada a dedução de crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, aqueles utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.
- Posteriormente, a Lei nº 10.925/04, em seu art. 1º, alterado pela Lei nº 11.196/05, reduziu a zero as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de vários produtos, dentre eles o leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado e leite em pó, integral ou desnatado, destinados ao consumo humano, bem como os queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão.
- Dessa forma, as empresas adquirentes de insumos destinados à industrialização dos produtos acima indicados, que já aproveitavam o crédito presumido instituído pela legislação federal, passaram a ter direito, ainda, à alíquota zero em relação à receita decorrente da venda no mercado interno destes produtos.
- Portanto, a interessada enquadra-se plenamente nas duas autônomas condições acima apresentadas, relativas à concessão e fruição dos tratamentos tributários ali contemplados, quais sejam, o crédito presumido sobre os insumos indicados

no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e a alíquota zero em relação às receitas decorrentes da venda de alguns seus produtos, no que concerne às contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e a COFINS

- A Lei nº 11.033/2004, em seu art. 17, prevê que *"as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações."*
- Quanto às despesas com frete na aquisição de leite in natura, a Fiscalização efetuou a recomposição dos créditos de PIS e COFINS correspondentes ao período analisado, alocando-os como crédito presumido (60% das alíquotas ordinárias), em vez de crédito básico, por entender que o crédito advindo da despesa com o frete deveria acompanhar a sistemática de tributação que envolve o insumo transportado, ou seja, somente seria passível de gerar crédito presumido de PIS e COFINS.
- A Lei nº 10.925/04, regulamentada pelo art. 7º da IN nº 660/2006, permitiu o desconto de créditos presumidos calculados sobre os produtos agropecuários "I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições; II- adquiridos de pessoa física residente no País; ou III - recebidos de cooperado, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no país".
- A concessão do crédito presumido decorre do fato de que a aquisição do insumo é não tributada (eis que a incidência é suspensa; adquirido de pessoa física ou de cooperado), sendo, portanto, impossível calcular o crédito sobre base tributável nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/033. Ao contrário do que afirmado no Relatório Fiscal, o frete pago na aquisição do leite *in natura* possui natureza diversa, formalizada por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS.
- O serviço de frete é autônomo, contratado junto à pessoa jurídica (transportadora), com o objetivo de que o referido insumo, adquirido de produtores diversos, seja transportado até a unidade fabril da Manifestante. Sobre essa operação de frete, que é autônoma e formalizada por meio de nota fiscal própria, houve a incidência integral de PIS e COFINS, a qual tem o condão de gerar crédito básico das contribuições, em atenção à não cumulatividade que envolve os tributos.
- A aquisição do leite realizada junto aos diversos produtores se deu por meio de outra operação, que envolve sistemática de tributação totalmente diferente. No caso da compra do leite, a operação não suporta a incidência do PIS e da COFINS, razão pela qual não é possível a tomada de crédito básico das contribuições. Advém, daí, a concessão do crédito presumido, o qual tem o condão de equilibrar a tributação a que se submetem as empresas adquirentes destes insumos.
- Não é possível, desta forma, equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria. Cita julgamento do Carf.
- Quanto às despesas com frete nas remessas/transferências entre estabelecimentos da interessada, são imprescindíveis e essenciais ao processo produtivo da Manifestante.
- O direito a crédito advém tanto das despesas com frete no transporte dos insumos (maior parte do crédito tomado), como no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa. Seja sob a ótica do inciso II, ou do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, a apropriação do crédito

sobre a transferência entre estabelecimentos da Manifestante é plenamente válida e legítima.

- A maior parte do crédito tomado pela Manifestante sobre as despesas com operações de frete nas remessas/transferências entre estabelecimentos advém do transporte de insumos em seu processo produtivo. O frete representa um serviço utilizado como insumo no processo produtivo da empresa, nos moldes dos referidos art. 3º, inciso II e seu §3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e por tal razão, é repassado no preço do produto, base de cálculo mediata (pois do preço decorrerá a receita) para a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS. Os fretes em apreço referem-se ao deslocamento dos insumos que, por razões de condição sanitária, bem como de logística operacional, devem passar por centros de captação (seus estabelecimentos) antes da chegada ao parque industrial da Manifestante.
- A operação é realizada por meio de dois fretes distintos: (a) o primeiro que vai do local de aquisição do insumo até o centro de captação (no caso dos autos, chamado de "frete de aquisição"); e (b) o segundo, que vai do centro de captação até a unidade industrial da Manifestante. A glosa em apreço refere-se a este último frete, que se origina nos centros de captação, e afronta o princípio da não cumulatividade, da isonomia e do não confisco. Cita julgamento do Carf.
- No regular desempenho de suas atividades, transfere os seus produtos para centros de distribuição que possui, a fim de que sejam vendidos. Essa transferência, que representa uma das etapas do processo de venda da mercadoria, visa atender as exigências do mercado, eis que, caso inexistissem esses centros para estocagem, seria inviável a venda de seus produtos para compradores das diversas regiões do País. Assim, se viu obrigada a manter centros de distribuição em pontos estratégicos do país, visto que seus grandes clientes, adquirentes de seus produtos, situam-se em diversas regiões e necessitam do produto à pronta entrega quase que diariamente.
- Demonstra sua logística e conclui que a transferência das mercadorias acabadas entre os estabelecimentos da Manifestante é apenas um desdobramento da sua operação de venda. À luz do art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02, a forma como a empresa organiza a logística de venda de sua produção não descaracteriza a própria operação de venda, principalmente porque não há outra finalidade para remessa da mercadoria ao centro de distribuição que não seja a venda. Cita julgamento do Carf.

5. Na conclusão, requer que sejam reconhecidos os créditos integrais, cancelando-se todas as glosas. Requer, ainda, que as notificações, intimações e comunicações sejam realizadas em nome do Procurador da Manifestante”.

Instaurado o contencioso pela Manifestação de Inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08 - SP (DRJ/São Paulo), por meio do Acórdão nº 108-006.025 - 6ª TURMA DA DRJ08 (doc. fls. 215 a 237)¹, considerou improcedentes as argumentações trazidas e manteve integralmente as glosas, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

LEITE IN NATURA. SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.

Na venda dos leite in natura, efetuada com o benefício da suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins prevista no art. 9º da nº10.925/2004, inexistente a

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, respectivamente, pelo adquirente dos insumos, havendo previsão legal apenas de crédito presumido, nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. LEITE IN NATURA. FRETES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMO SUJEITO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

É permitida a apuração do crédito presumido da Cofins estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação à aquisição de leite in natura nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado.

FRETE. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITO. Despesas com fretes relacionados ao transporte entre estabelecimentos da empresa não dão direito a crédito na apuração sob a modalidade não cumulativa..

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Irresignada com o resultado insatisfatório após a decisão de primeira instância e tendo sido cientificada em 07/12/2020 com o recebimento da decisão recorrida e demais documentos em sua Caixa Postal considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, como se extrai do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (doc. fls. 242), a recorrente manejou tempestivamente seu Recurso Voluntário (doc. fls. 245 a 270) em 30/12/2020, como se extrai do Termo de Solicitação de Juntada (doc. fls. 243).

Em seu apelo, basicamente repisa os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, alegando em síntese, que:

- a) o acórdão recorrido manteve a glosa relativa ao crédito básico apropriado pela empresa em relação às despesas com aquisição de leite *in natura*, reafirmando o entendimento de que as aquisições do produto se enquadrariam no disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/04, ensejando a apropriação do crédito presumido, mas as provas que sustentaram essa glosa teriam sido erroneamente analisadas pela DRJ, “visto que as notas fiscais de venda, emitidas pelas pessoas jurídicas fornecedoras do leite in natura, em nada dispuseram sobre a referida suspensão do PIS e da COFINS”;
- b) o leite *in natura* também teria sido adquirido de indústrias do setor que não se sujeitaram à suspensão do PIS e da COFINS, viabilizando a apropriação do crédito ordinário por parte da empresa, pois a legislação, no caso do leite *in natura*, condicionaria a suspensão do PIS e da COFINS à realização de três atividades por parte da pessoa jurídica: (i) transporte da mercadoria, (ii) resfriamento da mercadoria e (iii) venda a granel da mercadoria, mas em grande parte das operações realizadas no período fiscalizado teria sido a empresa quem arcou com os custos de transporte do produto adquirido de indústrias, situação que, por si só, possuiria o condão de afastar a suspensão prevista no art. 9º, II, da Lei nº 10.925/04 e “havendo a incidência das exações, a Recorrente faz jus à apropriação de crédito ordinário, e não presumido como alegado no acórdão recorrido”;
- c) se os elementos probatórios que embasaram a glosa revelam realidade distinta daquela que foi considerada por ocasião da formalização do

Despacho Decisório, certo seria que o crédito apropriado pela empresa deve de ser mantido, mas, *“caso este Eg. CARF reafirme a decisão recorrida e considere se tratar de hipótese de apropriação de crédito presumido – o que só se admite em homenagem à eventualidade -, é necessário que seja resguardado o direito da Recorrente de reaver o crédito presumido concedido nas hipóteses de aquisições de leite in natura realizadas no período fiscalizado”*;

- d) a DRJ considerou legítima a recomposição dos créditos de PIS e COFINS correspondentes ao período analisado, alocando-os como crédito presumido ao invés de crédito básico a partir do entendimento de que a despesa com o frete integraria o custo de aquisição do produto transportado, mas despesa com frete pago na aquisição do insumo possui natureza diversa, formalizada por meio de nota fiscal própria e cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS e, *“ainda que se entenda que a despesa com o frete representa um acréscimo ao custo de aquisição do insumo, não se pode atribuir a essa despesa – que é distinta – a mesma natureza da despesa com o insumo, afinal, a mercadoria transportada não suportou a incidência das contribuições”*;
- e) quanto à tomada de crédito sobre as despesas com operações de frete nas remessas/transferências entre estabelecimentos, esta não deve subsistir, eis que todas estas despesas consideradas como base para tomada de crédito são imprescindíveis e essenciais a seu processo produtivo, sendo que *“o direito a crédito advém tanto das despesas com frete no transporte dos insumos (maior parte do crédito tomado), como no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa”*;
- f) o frete representa um serviço utilizado como insumo no processo produtivo da empresa, nos moldes dos referidos art. 3º, inciso II e seu §3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e por tal razão, é repassado no preço do produto, base de cálculo mediata;
- g) os fretes de transferências de insumos entre os estabelecimentos da Recorrente são passíveis de gerar crédito, já que se referem ao deslocamento dos insumos que, por razões de condição sanitária, bem como de logística operacional, devem passar por centros de captação antes da chegada ao parque industrial da empresa, onde são submetidos a processo de resfriamento que garantirá a observância das normas sanitárias, bem como a manutenção da qualidade do produto;
- h) *“toda essa operação é realizada por meio de dois fretes distintos: (a) o primeiro que vai do local de aquisição do insumo até o centro de captação (no caso dos autos, chamado de “frete de aquisição”, objeto do tópico anterior); e (b) o segundo, que vai do centro de captação até a unidade industrial”*; e
- i) transfere os seus produtos acabados para centros de distribuição a fim de que sejam vendidos e essa transferência, que representa uma das etapas do processo de venda da mercadoria, *“visa atender as exigências do mercado, eis que, caso inexistissem esses centros para estocagem, seria inviável a venda de seus produtos para compradores das diversas regiões do País”*

e, caso não houvesse a transferência dos produtos acabados ao centro de distribuição, seria necessária a contratação de frete para transportar as mercadorias da unidade de produtora até o cliente, o que corresponderia exatamente à soma dos dois fretes.

Por fim, *“requer o conhecimento e provimento do seu Recurso Voluntário, reformando-se o Acórdão da DRJ para que seja integralmente cancelado o Despacho Decisório. Consequentemente, requer-se o deferimento integral do direito creditório pleiteado no PER em referência, para que sejam homologadas as compensações a ele vinculadas, cancelando-se eventuais processos de cobrança expedidos e mantendo-se saldo credor porventura remanescente.*

Subsidiariamente, caso se entenda que as aquisições do leite in natura não poderiam ter ensejado a apropriação de crédito ordinário, requer seja resguardado o direito da Recorrente de reaver o crédito presumido concedido nas hipóteses de aquisições de leite in natura realizadas no período fiscalizado.

Caso este CARF entenda como necessário, requer que o feito administrativo seja baixado em diligência para análise dos créditos decorrentes da aquisição de leite in natura, em observância ao princípio da verdade material”.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Não há arguição de preliminares.

Análise do mérito

Como relatado, submete-se a apreciação deste colegiado Recurso Voluntário que visa a reformar o Acórdão recorrido que manteve glosas realizadas pela fiscalização em Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) formulado pela recorrente.

Entendeu a fiscalização que a empresa somente teria direito a parte do crédito que alegava ter e que deveria haver a reclassificação de parte dos créditos tomados sobre as aquisições promovidas pela empresa, de integral para presumido, nos termos da Lei nº 10.925/2004².

² Lei nº 10.925, de 2004

“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,

A recorrente insurge-se contra a decisão administrativa mantida pela autoridade julgadora de primeira instância, reforçando o entendimento defendido desde a instauração do litígio de que faria jus ao crédito integral das Contribuições. Defende ainda que deveriam ser revertidas as glosas relativas a despesas com:

- (i) frete na aquisições de leite *in natura*;
- (ii) frete nas remessas/transferências de insumos entre estabelecimentos; e
- (iii) frete de produtos acabados como decorrência da venda.

Para facilitar a análise, os tópicos serão tratados isoladamente, na ordem em que trazidos pela recorrente em seu Recurso Voluntário.

Creditamento integral quanto às despesas com aquisição de leite *in natura*

A recorrente tem sustentado que as provas que sustentaram a reversão do crédito básico para crédito presumido nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/04 teriam sido erroneamente analisadas pela DRJ/São Paulo, visto que as notas fiscais de venda emitidas pelas pessoas jurídicas fornecedoras do leite em nada teriam disposto sobre a referida suspensão do PIS/COFINS.

Sustenta ainda que o leite *in natura* teria sido adquirido de indústrias do setor que não se sujeitaram à suspensão do PIS e da COFINS, pois a legislação condicionaria a suspensão do PIS e da COFINS para a aquisição do produto à realização de três atividades por parte da pessoa jurídica: transporte da mercadoria, resfriamento e sua venda a granel, mas em grande parte das operações realizadas no período fiscalizado teria sido a empresa quem arcou com os custos de transporte do produto adquirido de indústrias.

de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*; e III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

(...)

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)

(...)

II - de leite *in natura*, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal – SRF”.

Compulsando o alegado com o que consta dos autos, vejo que a fiscalização se debruçou sobre as notas fiscais e demais documentos e informações trazidos pela empresa para concluir que as aquisições de insumos foram feitas de cooperativas agropecuárias e de pessoas jurídicas que exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite e que, nas notas fiscais de venda emitidas pelas PJ fornecedoras, constaria no campo informações complementares referência à suspensão das contribuições PIS e COFINS, determinadas pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 (Termo de Verificação Fiscal – fls. 007 e ss., destaques nossos):

“9) Verificando os dados contábeis e fiscais contidos nos livros, documentos, esclarecimentos e arquivos digitais apresentados, bem como as informações prestadas pelo sujeito passivo em seus Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON e respectivas memórias de cálculo, constatamos apuração indevida de créditos básicos de PIS (à alíquota de 1,65%) e COFINS (7,6%) vinculados: (1) às aquisições de insumos (leite in natura) adquiridos de cooperativas agropecuárias e de pessoas jurídicas que exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; (2) às despesas de fretes incidentes sobre transferências de matéria-prima entre filial e matriz e (3) às despesas de fretes incidentes sobre as aquisições de leite in natura com direito apenas ao crédito presumido das referidas contribuições.

10) A aquisição do leite in natura (NCM 0401.20.90) de pessoas físicas, de cooperativas agropecuárias, e de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel do leite in natura (TRVGLIN), dá direito somente aos créditos presumidos de COFINS e PIS, instituídos pelo artigo 8º da Lei 10.925/2004, igual a 60% dos créditos calculados às alíquotas normais de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS), não ressarcíveis, podendo ser utilizados apenas para abatimento dos débitos das próprias contribuições a que estão vinculados. O sujeito passivo apurou, indevidamente, créditos básicos integrais de COFINS e PIS em relação a aquisições de leite in natura de fornecedores enquadrados nos incisos II e III do §1º do citado artigo 8º. Nas próprias notas fiscais de venda, emitidas pelas PJ fornecedoras de leite, consta no campo informações complementares referência à suspensão das contribuições PIS e COFINS, determinadas pelo artigo 9º da Lei 10.925/2004”.

O colegiado de piso também analisou a documentação trazida e manteve a reversão promovida pela fiscalização, concluindo que estaria comprovado que a venda dos bens ocorreu com o benefício da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, inexistindo a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 (fls. 223 e ss. – destaques nossos):

“Dos créditos sobre aquisição de leite in natura

15. Conforme Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte apurou indevidamente créditos básicos integrais de COFINS e PIS, oriundos de aquisições de insumos (leite in natura) adquiridos de cooperativas agropecuárias e de pessoas jurídicas que exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, tendo em vista que a operação dá direito somente aos créditos presumidos de COFINS e PIS, instituídos pelo artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, à razão de 60% dos créditos calculados às alíquotas normais de 7,6%, de COFINS, e 1,65%, de PIS. A fiscalização acrescentou que os fornecedores da contribuinte estão enquadrados nos incisos II e III do §1º do citado artigo 8º e que, nas notas fiscais de venda emitidas pelos fornecedores de leite, consta no campo informações complementares referência à suspensão das contribuições de PIS e COFINS, determinadas pelo artigo 9º da Lei nº 10.925/2004.

16. A interessada alega que se enquadra tanto na hipótese de crédito presumido sobre os insumos indicados no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, quanto na alíquota zero do PIS/COFINS prevista em relação às receitas decorrentes da venda de alguns seus produtos, conforme Lei nº 10.925/2004, em seu art. 1º, alterado pela Lei nº 11.196/2005.

(...)

21. Verifica-se que a Lei nº 11.033, de 2004, não fez qualquer restrição à natureza dos créditos que se pretenda manter, ou seja, desde que atendidas as condições descritas estaria permitida a manutenção desses créditos. Além disso, os créditos que possam ser alcançados pelo disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, podem ser originários de diferentes dispositivos legais que regem a matéria no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e seguirão a metodologia e regras das correspondentes legislações de regência.

22. O primeiro dispositivo legal que rege a matéria da não-cumulatividade é a Lei nº 10.637, de 2002, que criou o regime aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep. No ano seguinte, pela Lei nº 10.833, de 2003, o regime foi estendido à Cofins. Assim dispõem:

(...)

23. **As pessoas físicas não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep nem da Cofins e, portanto, o leite in natura adquirido não está sujeito ao pagamento das contribuições.** Assim, por força do disposto no § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não seria possível a apuração de créditos em relação a tais aquisições.

24. Entretanto, a legislação de regência dos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vem, paralelamente, permitindo a apuração de um crédito presumido das contribuições sobre os valores de insumos adquiridos de pessoas físicas. Os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e os §§ 5º e 6º da Lei nº 10.833, de 2003, já previam essa hipótese. Todos foram revogados pelo inciso I do art. 16 da Lei nº 10.925, de 2004, a qual, em seu art. 8º, anteriormente transcrito, dá a fundamentação legal para a apuração do crédito presumido que se discute.

25. Ocorre que os créditos presumidos apurados com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, têm metodologia de cálculo e fundamentação legal diversa dos créditos apurados com base no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não se confundindo uns com os outros.

26. Note-se que o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, ao prever a possibilidade de ressarcimento em dinheiro, ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB de saldos credores mantidos sob a égide do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, dispõe que **podem ser objeto de pedido de ressarcimento em dinheiro ou podem ser objeto de compensação nos termos das normas que regem tal situação apenas os créditos do PIS e da Cofins calculados nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004. O dispositivo não inclui os créditos presumidos calculados nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.** Veja-se:

(...)

27. A suspensão das contribuições PIS e COFINS que deve constar do campo informações complementares das notas fiscais, trata-se de obrigação acessória e a eventual ausência de tais dados em nada alteraria os comandos contidos nas normas acima citadas.

28. De qualquer forma, destaque-se que **no Processo Administrativo nº 10665.722997/2013-15, no qual estão acostados os demais documentos referentes à ação fiscal, foram juntadas, por amostragem, notas fiscais da venda de leite in natura para a contribuinte e os correspondentes conhecimentos de transporte** (fls. 625/946 do Processo Administrativo nº 10665.722997/2013-15). E, **analisando-se os**

documentos, vê-se que constam das notas fiscais as informações relativas à suspensão do PIS/COFINS.

29. Oportuno consignar que no item III.3 da manifestação de inconformidade (“Possibilidade de creditamento integral (crédito básico) em relação às despesas com frete na aquisição de leite in natura”) **a própria contribuinte demonstra entender a sistemática do crédito presumido disposta nos art. 8º e 9º Lei nº 10.925/2004 quando lhe interessa pleitear crédito integral sobre fretes nessas operações.** Veja-se:

É certo que a Lei nº 10.925/04, regulamentada pelo art. 7º da IN nº 660/2006, permitiu o desconto de créditos presumidos calculados sobre os produtos agropecuários “I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições; II - adquiridos de pessoa física residente no País; ou III - recebidos de cooperado, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no país”.

A concessão do crédito presumido decorre do fato de que a aquisição do insumo é não tributada (eis que a incidência é suspensa; adquirido de pessoa física ou de cooperado), sendo, portanto, impossível calcular o crédito sobre base tributável nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/033.

(...)

Lado outro, a aquisição do leite realizada junto aos diversos produtores se deu por meio de outra operação, que envolve sistemática de tributação totalmente diferente. É dizer, no caso da compra do leite, a operação não suporta a incidência do PIS e da COFINS, razão pela qual não é possível a tomada de crédito básico das contribuições. Advém, daí, a concessão do crédito presumido, o qual tem o condão de equilibrar a tributação a que se submetem as empresas adquirentes destes insumos. [destaques acrescidos]

30. Do exposto, **comprovado que a venda dos bens ocorreu com o benefício da suspensão da contribuição para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins prevista no art. 9º da nº10.925/2004, inexistindo a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003,** respectivamente, pelo adquirente dos insumos, havendo previsão legal apenas de crédito presumido, nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004”.

Correta a análise promovida no voto condutor da decisão recorrida.

Bem, de início constato que na maior parte das notas fiscais constantes do processo administrativo citado pela DRJ/São Paulo há a indicação de que haveria a suspensão das contribuições, ao contrário do que assevera a recorrente.

Ademais, releva considerar que o art. 1º, inciso IX, da Lei nº 10.925/2004³ reduziu a zero a alíquota do PIS/COFINS incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno de leite fluido pasteurizado ou industrializado destinado ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano.

³ Lei nº 10.925, de 2004

“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;

(...)”

Tal situação afasta o crédito básico por conta do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002⁴, que expressamente estabelece que não dará direito a crédito o valor 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.

À vista do exposto, entendo de deve ser mantida a reversão para crédito presumido promovida pela fiscalização, negando provimento ao recurso neste tópico.

Frete na aquisições de leite *in natura*

Nesse tema, a recorrente sustenta que os fretes em apreço se referem ao deslocamento dos insumos que, por razões de condição sanitária e de logística operacional, devem passar por centros de captação antes da chegada a seu parque industrial.

Defende que a despesa com frete pago na aquisição do insumo possuiria natureza distinta deste, sendo formalizada por meio de nota fiscal própria em operação que suportaria a incidência integral do PIS e da COFINS, de maneira diversa ao produto transportado, que não suportou a incidência das contribuições.

A questão não é pacífica. Compartilho do entendimento de que o frete de insumo se configura como um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial. Esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, seu valor agregado ao insumo somente poderá gerar o direito ao crédito caso o insumo gere direito ao crédito.

Ou seja, o valor deste frete, por si só, não gera direito ao crédito. Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete (Acórdão nº 9303-009.714).

O mesmo entendimento foi manifestado no Acórdão nº 9303-008.749, de relatoria do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal em situação análoga da recorrente, ao qual peço vênia para trazer alguns excertos de seu voto vencedor (destaques nossos):

“COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

⁴ Lei nº 10.637, de 2002

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:**

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

(...)

O serviço de frete na aquisição de matéria-prima, por si só, não é insumo da atividade de produção. A possibilidade de aproveitamento de crédito decorre de sua agregação ao custo da matéria-prima. Assim se a matéria-prima, insumo da atividade produtiva, gerar direito ao crédito da não-cumulatividade, o serviço de frete lhe acompanha, na mesma proporção do crédito gerado pelo próprio insumo” (Sessão de 13 de junho de 2019 – Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal).

“Da leitura do texto transcrito, conclui-se que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX. Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete é insumo, ou se está inserido na operação de venda. Passemos então a analisar a situação específica dos fretes utilizados na aquisição do insumo “leite”.

No caso **o frete na aquisição de leite é um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial.** Assim, o que é efetivamente insumo é o bem ou mercadoria transportada, leite, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado ao insumo, poderá gerar o direito ao crédito, caso o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, **o valor deste frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo.** Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas.

No presente caso, **como o contribuinte pode apropriar-se de crédito presumido em relação à aquisição de leite in-natura, de produtores pessoas físicas e cooperativas, faz jus também à apropriação, na mesma proporção do crédito gerado pelo insumo, em relação aos serviços de frete utilizados na aquisição desses insumos. Melhor dizendo, o direito de crédito em relação aos serviços de fretes limita-se ao valor do crédito presumido apropriado pelo próprio insumo”.**

Nesses termos, entendo que deva ser dado dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer a possibilidade de apropriação de créditos nos serviços de frete na aquisição de leite *in natura* na mesma proporção do crédito presumido da agroindústria gerado na aquisição do próprio insumo.

Frete nas remessas/transferências de insumos entre estabelecimentos

A possibilidade de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte gerarem direito à apuração de créditos da não cumulatividade é mais pacífica.

Ampara-se no entendimento de que os fretes para movimentação de matéria prima entre o armazém e a fábrica, embora não vinculados à operação de compra da matéria-prima nem à operação de venda do produto enquadrado, equiparam-se aos custos de produção e, nessa condição, devem gerar créditos das contribuições PIS/COFINS com ânimo no que dispõe o inciso II do art. 3º das leis de regência. Diversas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nesse sentido, a exemplo do Acórdão nº 9303-011.953:

“PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte”.
(Sessão de 15 de setembro de 2021 - Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

Assim, voto por dar provimento ao recurso neste tópico.

Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa

Tema também polêmico e muito discutido em todas as Turmas deste Conselho.

Tenho-me filiado ao entendimento de que os bens e serviços consumidos depois do encerramento do processo produtivo não podem, em regra, ser considerados insumos, pois se enquadram em fase subsequente ao processo de produção, também não se encaixando na hipótese de crédito de frete na venda por se relacionar a uma fase logística anterior à venda. Entendimento também constante Acórdão nº 9303-011.953, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, em decisão recente:

“PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais, está inarredavelmente vinculado ao processo produtivo executado pelo contribuinte. Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço tomado depois de encerrado o processo produtivo, não se subsume no conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento.

As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes do STJ.” (Sessão de 15 de setembro de 2021 - Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

Peço vênia para trazer como meus os fundamentos utilizados pelo i. Conselheiro Relator naquele Acórdão (destaques nossos):

“Embora tenha afastado a aplicação das instruções normativas SRF 247, de 2002, e 404, de 2004, ao interpretar o conceito de insumo com o norte dos critérios da essencialidade e da relevância, o STJ vinculou-o ao processo produtivo, que se encerra com a obtenção de um produto acabado. Como corolário desse entendimento, os bens e serviços consumidos depois do encerramento do processo produtivo não podem ser considerados como insumos. Assim, entendo que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, mesmo em se tratando de formação de lotes, pois se trata de fase pós processo de produção, e não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda.

Reitero, neste ponto, a mudança do meu entendimento a respeito da possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos fretes para transporte intercompany de produtos acabados com fulcro no art. 3º, inc. IX, das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais. Meu entendimento anterior era no sentido de que a caracterização da operação de venda prescindia da efetiva mudança de titularidade do produto, pois o centro de custo “operações de venda” contemplaria os fretes sobre produtos acabados. Porém, após minuciosa pesquisa jurisprudencial, constatei que o STJ tem entendimento dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados.

Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial.

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE

PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissa, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, **verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.**

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[...omissis....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.**

[.....omissis.....]

3. **O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.**

[.....omissis.....]

2. **O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.**

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

Com esses fundamentos, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento, para restabelecer a glosa dos créditos tomados sobre o valor dos fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte para a formação de lotes".

Desta maneira, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a possibilidade de apropriação de créditos nos serviços de frete na

aquisição de leite in natura na mesma proporção do crédito presumido da agroindústria gerado na aquisição do próprio insumo e para reverter as glosas relativas às serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

Em que pese o como de costume bem fundado voto do Conselheiro Relator Luis Felipe de Barros Reche, ousou divergir de seu posicionamento quanto à possibilidade de apuração de créditos do Pis e da Cofins calculados em relação aos fretes incorridos nas aquisições de produtos suspensos (leite *in natura*) e nas transferências de produtos acabados, principalmente no caso dos autos, em que as mercadorias vendidas - os laticínios - possuem reduzido prazo de validade e são mais suscetíveis a agentes externos, sendo, no mínimo, essencial que estejam geograficamente próximas dos adquirentes.

Com a nova definição de insumo estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, ficou ainda mais claro, no meu entendimento, que o frete – desde que, à luz do processo produtivo no qual esteja inserido, atenda aos parâmetros da essencialidade ou da relevância – não se afigura tão somente como um mero componente acessório do custo de aquisição de um bem adquirido, assumindo, assim, posição autônoma para que, na condição de serviço utilizado como insumo, possa por si só gerar direito a crédito.

Referido entendimento decorre de duas premissas.

A primeira se exterioriza na ideia de que, para fins de tomada de créditos, a delimitação do processo produtivo deve ser concebida sob um prisma mais amplo, que contemple todos aqueles subprocessos afetos ao núcleo do propósito econômico da empresa e não sob a restrita ótica de uma “linha de montagem”, em que se pode objetivamente definir o seu começo e o seu fim. Até porque esse enfoque é incapaz de acomodar a complexidade das diferentes atividades econômicas atualmente desenvolvidas e - principalmente – não se mostra perfeitamente conciliável com os próprios critérios da essencialidade e relevância, que se utilizam do “teste da subtração” para definição do que é insumo.

O outro pressuposto é sobremaneira mais simples e decorre do inexorável fato de que o frete é, para todos os efeitos, um serviço como outro qualquer, comportando direito ao crédito sempre que se mostrar essencial ou relevante no contexto das atividades econômicas desenvolvidas pela empresa, não se mostrando acertado, assim, considerá-lo como serviço *sui generis*, recebendo distinto tratamento em relação aos demais serviços adquiridos.

É claro que o novo “status” do frete não lhe retira da categoria de componente do custo de aquisição de um bem adquirido – mesmo porque tal condição decorre em verdade da ciência contábil - de modo que, no caso das pessoas jurídicas que produzem ou industrializam bens destinados a venda ou que prestam serviços, o frete poderá ensejar direito a crédito autonomamente (desde que essencial ou relevante) ou como componente do custo de aquisição.

Feitas essas breves considerações, detenho-me ao ponto de divergência: o frete incorrido na aquisição de produtos suspensos (leite *in natura*) e aquele incorrido na transferência de produtos acabados.

De acordo com as considerações do voto-vista da Min. Regina Helena Costa, no REsp nº 1.221.170/PR, no plano dogmático, havia três linhas de entendimento identificáveis no que concerne ao alcance do termo insumo: i) a orientação restrita, que adotava como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto; ii) a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência; e, por fim, (iii) a orientação ampliada, cujas bases se aproveitam do amplíssimo conceito de insumo da legislação do IRPJ.

Como consabido, prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça a linha intermediária, que, se por um lado não tem alcance tão amplo como aquele que se exterioriza pela legislação do IRPJ, tampouco é limitada aos critérios físicos estabelecidos pela legislação do IPI, acarretando, a meu ver, não só a necessidade de uma nova leitura acerca do conceito de insumo como também de um novo entendimento a respeito do alcance do termo "produção", para fins de tomada de crédito das contribuições.

É que não parece razoável admitir que o STJ tenha abandonado a orientação restrita a respeito do conceito de insumo, aproveitada da legislação do IPI - que, a princípio, identificava como tal apenas os insumos diretos, as matérias-primas e os produtos intermediários - e, ainda assim, tenha continuado a acolher a ideia de que o termo "produção" continue intrinsecamente ligado àquela legislação. Nessa hipotética situação, não restariam compreendidas no conceito de insumo aquelas atividades que, a despeito de serem manifestamente essenciais ou relevantes e, assim, afetas à atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica, ocorrem fora dos rígidos limites do processo produtivo em sentido estrito, isto é, daquele demarcado de acordo com os parâmetros estabelecidos na legislação do IPI.

Nesse contexto, penso que a leitura mais adequada para a questão passa pela possibilidade de tomada de créditos em relação a todos os bens e serviços que sejam essenciais ou relevantes - conforme definiu o STJ - e, ao mesmo tempo, incluam-se naquele eixo central de atividades que, em conjunto, revelem o próprio propósito econômico da pessoa jurídica, ainda que tais atividades ocorram antes ou depois do rigoroso processo produtivo delineado pela legislação do IPI.

É evidente que isso não significa admitir créditos sobre todo e qualquer dispêndio, ainda que, sob a ótica da própria pessoa jurídica, se mostrem essenciais ou relevantes. Conquanto a expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte", por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a verdade é que todas as discussões e conclusões lapidadas pelo STJ circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

Dessa forma, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades acessórias ao seu propósito econômico, diversas da produção de bens e da prestação de serviços, não representam aquisição de insumos, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc. da pessoa jurídica - até porque do contrário estaria-se a adotar o conceito da legislação do IRPJ, que, como vimos, fora igualmente rejeitado pelo STJ.

Por outro lado, também não me parece correto assumir que o fato de o processo produtivo em *sentido estrito* não ter se iniciado seja um obstáculo para que referido dispêndio se encontre inserido no “eixo de produção” da pessoa jurídica e, ainda, que o frete incorrido para transportar os insumos para dentro do estabelecimento da pessoa jurídica se revele como uma despesa qualquer, ensejando direito a crédito somente por contabilmente compor o custo de aquisição, a ponto de afastar a possibilidade de apuração de créditos somente porque o bem transportado é desonerado.

De forma análoga, igualmente não considero razoável admitir que o frete incorrido para transportar as mercadorias a serem vendidas pela empresa, ainda que já acabadas, para localizações mais próximas de seus clientes se traduza em mera despesa operacional ou - utilizando-se da mesma linha cognitiva acima exposta - que o fato de o processo produtivo em *sentido estrito* já ter se encerrado seja óbice para que esses valores se repute inseridos no “eixo de produção” da pessoa jurídica, afastando a tomada de créditos. Tal conclusão se mostra ainda mais patente no caso desses autos, pois que, em função do exíguo prazo de validade e da maior suscetibilidade a agentes externos dos produtos vendidos – laticínios –, o transporte da mercadoria se revela um fator que pode reduzir sobremaneira a sua qualidade, o que, a meu ver, satisfaz o critério da essencialidade.

Por todo o acima exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para admitir, em maior extensão, com o uso da alíquota básica da contribuição, o crédito apurado sobre o frete incorrido nas aquisições de produtos suspensos (leite *in natura*) e nas transferências de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos