



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



<b>Processo nº</b>	10675.901639/2011-96
<b>Recurso</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-014.204 – CSRF / 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	20 de julho de 2023
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	PRIMA FOODS S.A.

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

Ano-calendário: 2007

**CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.**

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda. Pela essencialidade desempenhada no processo produtivo do contribuinte, indústria alimentícia, deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições para o PIS/COFINS não-cumulativos dos gastos referentes a aquisições de EPIs, exames laboratoriais/controles de qualidade e licenças de softwares utilizados nas câmaras frias dos frigoríficos.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. BOVINOS (MATÉRIA PRIMA). AQUISIÇÃO PF E COOPERATIVAS.**

É possível o aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS não cumulativos, desde que tais serviços sejam tributados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira- Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº **3301-009.547**, de 27/01/2021, cuja ementa e acórdão seguem transcritos:

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

Ano-calendário: 2007

**CRÉDITOS. CUSTOS/DESPESAS. EQUIPAMENTOS. PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE LIMPEZA, LAVANDERIA. VESTIMENTA. EMPREGADO, EXAME LABORATORIAL. CONTROLE DE QUALIDADE, SOFTWARE. MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com: 1) equipamentos de proteção individual, material de limpeza, lavanderia, vestimenta de empregados, exames laboratoriais/controle de qualidade; 2) licenças de softwares utilizados no processo produtivo; 3) serviços de manutenção, peças de reposição, combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões para o transporte de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como em empilhadeiras para a movimentação da produção, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte descontar/aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

**CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. AQUISIÇÃO. FRETES CONTRATADOS. ALÍQUOTA.**

A alíquota de cálculo do valor do crédito da contribuição, aplicada sobre os custos com serviços de fretes contratados com pessoas jurídicas, para o transporte de bovinos (matéria-prima) adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais, sujeitos ao crédito presumido da agroindústria, é a básica, no percentual de 1,65%; a alíquota do crédito presumido da agroindústria se aplica apenas e tão somente aos insumos desonerados; nas aquisições de insumos e/ ou serviços onerados pela contribuição, o valor do crédito deve ser calculado pela alíquota básica.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PERCENTUAL.**

Súmula CARF nº 157:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidades do despacho decisório e da decisão de primeira instância e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de o contribuinte: 1) apurar/descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: 1.1) equipamentos de proteção individual, material de limpeza, lavanderia, vestimenta de empregados, exames laboratoriais/controle de qualidade; 1.2) licenças de softwares utilizados no processo produtivo, ou seja, nas câmaras frias dos frigoríficos/indústrias; e, 1.3) manutenção, peças de reposição, combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões para o transporte de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como em empilhadeiras para a movimentação da produção; 2)

calcular o valor do crédito da contribuição, descontado dos serviços (fretes) de transporte de insumos (bovinos) adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativa de produtores rurais, pela alíquota básica, no percentual de 1,65%; e, 3) utilizar o percentual de 60,0% da alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.637/2002, para o cálculo do crédito presumido da agroindústria, cabendo à autoridade administrativa competente apurar o ressarcimento, nos termos deste acórdão, e verificar a compensação. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-009.546, de 27 de janeiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10675.901638/2011-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Inconformada com a decisão desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os seguintes itens: aquisição de EPIs e de exames laboratoriais/controles de qualidade; aquisição de material de limpeza e serviços de lavanderia; licenças de softwares utilizados nas câmaras frias dos frigoríficos; fretes de transporte incorridos na aquisição de bovinos (matéria-prima) adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores.

Em análise de admissibilidade, entendeu-se pelo seguimento parcial do recurso, conforme excertos transcritos a seguir, extraídos do despacho complementar de admissibilidade, exarado em 06/09/2021:

Diante do exposto, com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto pela PGFN em relação às divergências quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais sobre os custos 1 - de aquisição de EPIs e dos exames laboratoriais/controles de qualidade; 3 - das licenças de softwares utilizados nas câmaras frias dos frigoríficos e 4 - dos fretes de transporte incorridos, na aquisição de bovinos (matéria-prima) adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais.

Intimado das decisões, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese, que o recurso especial não deve ser provido.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

Sublinhe-se, antes de tudo, que o acórdão recorrido consiste em decisão prolatada em sede de repetitivos, cujo paradigma é o Acórdão nº. 3301-009.546, de 27 de janeiro de 2021, o qual foi objeto de recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, tendo sido exarado o Acórdão nº. 9303-013.027, de 16/03/2022, analisando as mesmas matérias do presente recurso. Naquela ocasião, a CSRF conheceu do recurso especial por unanimidade de votos.

Na mesma linha, entendo que o presente recurso deve ser conhecido, nos termos consignados nos despachos de admissibilidade.

Pois bem. A controvérsia restringe-se à questão de saber se é possível a aplicação do conceito de insumos, no contexto das contribuições sociais não cumulativas, aos seguintes dispêndios:

- (a) aquisição de EPIs e exames laboratoriais/controles de qualidade;
- (b) licenças de softwares utilizados nas câmaras frias dos frigoríficos;
- (c) fretes de transporte incorridos na aquisição de bovinos (matéria-prima) adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais.

Tendo em vista que o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, nos termos daquilo que foi decidido no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, passo à análise das matérias.

### **Créditos com relação à aquisição de EPIs e de exames laboratoriais/controles de qualidade**

É pacífica a jurisprudência desse colegiado quanto à possibilidade de creditamento de equipamentos de proteção e segurança individual (EPIs). Nesse sentido, vejase, por exemplo, as seguintes decisões, todas unânimes quanto aos equipamentos em comento: Acórdão nº 9303-009.658, julgado em 16/10/2019, Relator Rodrigo da Costa Pôssas; Acórdão nº. 9303-009.658, julgado em 16/10/2019, Relatora Vanessa Marini Cecconello.

Na verdade, a própria Receita Federal reconhece, através do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, a relevância dos EPIs e a sua conceituação como insumos, no âmbito das contribuições não cumulativas, em razão de sua relevância para o processo produtivo de contribuintes obrigados, por imposição legal, a sua utilização.

#### **4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL**

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), ...

De semelhante modo, os gastos com exames laboratoriais e controle de qualidade revelam-se essenciais e relevantes para a consecução do processo produtivo do interessado, sobretudo para a assegurar a qualidade, integridade e segurança dos produtos alimentícios por ela produzidos, em consonância com as diversas normas emanadas dos órgãos de controle.

Lembre-se, ademais, que este Colegiado, ao analisar o Acórdão nº. 3301-009.546 - que serviu, como antes mencionado, como paradigma para o acórdão recorrido deste processo -, reconheceu, por unanimidade de votos, a possibilidade de creditamento dos valores gastos com equipamentos de proteção, exames laboratoriais e controles de qualidade, como bem assinala o voto vencido – vencedor, por unanimidade, neste ponto – do Acórdão nº. 9303-009.658, cujos fundamentos, transcritos a seguir, adoto como razão suplementar de decidir:

#### **2.2 AQUISIÇÃO DE EPIS E DOS EXAMES LABORATORIAIS/CONTROLES DE QUALIDADE**

Os equipamentos de proteção individual são itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte, que se trata de empresa agroindustrial, que produz e comercializa alimentos, dentre outras atividades. Nesse sentido, também é obrigada pela legislação trabalhista (art. 166 da CLT) a fornecer aos seus empregados, gratuitamente, equipamento de proteção individual, conforme artigo 166 da CLT. Portanto, os EPIs, por serem imprescindíveis ao processo produtivo, enquadram-se no conceito de insumos dando direito ao aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

De outro lado, os exames laboratoriais/controle de qualidade também se mostram como insumos ao processo produtivo, pois como explicitado pelo Sujeito Passivo em suas contrarrazões ao recurso especial, buscando sua adequação a todas as normas procedimentais a que está sujeito, incorre em diversos custos com produtos químicos, análises laboratoriais, carimbos de identificação de carne, dentre outros. São custos indispensáveis à regularidade do processo produtivo desenvolvido na empresa agroindustrial.

Complementa o Contribuinte que, segundo o Decreto nº 9.013/2017, que regulamenta a Lei nº 1.283/1950 e a Lei nº 7.889/1989, que dispõem sobre a inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal, consoante o art. 10, inciso I, é adotado o seguinte conceito para análise de autocontrole: “análise efetuada pelo estabelecimento para controle de processo e monitoramento da conformidade das matérias-primas, dos ingredientes, dos insumos e dos produtos”.

Por isso, as análises laboratoriais e químicas são imprescindíveis na indústria alimentícia, sendo assim, enquadram-se perfeitamente no conceito de insumo. Nesse sentido, pode ser citado o acórdão nº 9303-009.859, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

### **Créditos atinentes a licenças de software utilizadas nas câmaras frias dos frigoríficos**

No tocante aos gastos com licenças de software para o controle das câmaras frias de resfriamento de carne, há que se reconhecer sua natureza de insumos, pois subtraindo-se tais dispêndios, a própria integridade dos alimentos produzidos pela interessada seria comprometida, revelando-se, desse modo, sua relevância e essencialidade no contexto do processo produtivo.

Sobre a presente matéria, o voto vencido – vencedor, por unanimidade, neste ponto – do Acórdão nº. 9303-009.658, traz os seguintes fundamentos, para a manutenção do crédito sobre as licenças aqui analisadas, os quais adoto como razão suplementar de decidir:

#### **2.3 LICENÇAS DE SOFTWARES UTILIZADOS NAS CÂMARAS FRIAS DOS FRIGORÍFICOS**

Os softwares têm aplicabilidade no controle das câmaras de resfriamento da carne, fator imprescindível ao normal funcionamento da produção. Sustenta a empresa que não poderia abrir mão desse serviço, uma vez que, sem o controle das câmaras de resfriamento (cálculo da carga térmica, gerência da capacidade e segurança do sistema, intensidade do fluxo de ar, e etc.), haveria sérios prejuízos aos seus produtos, que tem caráter perecível. Além disso, esclarece que:

Os softwares têm aplicabilidade no controle das câmaras de resfriamento da carne, fator imprescindível ao normal funcionamento da produção. A empresa não poderia abrir mão desse serviço, uma vez que, sem o controle das câmaras de resfriamento (cálculo da carga térmica, gerência da capacidade e segurança do sistema, intensidade do fluxo de ar, e etc.), haveria sérios prejuízos aos seus produtos, que tem caráter perecível.

Ora, se a Autora não pode abrir mão das câmaras de resfriamento em seu processo produtivo, e estas são controladas por meio de softwares. Logo, estes últimos são necessários à produção.

Mesmo que a Requerida realizasse pesquisa de mercado, muito provavelmente não encontraria um frigorífico sequer que não utilize de softwares para controle das câmaras frias. É evidente que não se trata de diferencial concorrencial, mas sim serviço que viabiliza a própria manutenção do frio industrial, que seria absolutamente inviável caso dependesse exclusivamente de trabalho humano.

A consequência prática da ausência de softwares controlando a manutenção das câmaras frias é a comercialização de mercadoria perecível que passou por variação de temperatura inadequada, se tornando muitas vezes imprópria para o consumo.

Nesse contexto, os softwares não apenas facilitam e aprimoram o processo produtivo da Requerente, mas são imprescindíveis para a atividade  
[...]

Dessa forma, deve ser mantido o direito ao crédito das contribuições sobre os gastos com as licenças de softwares. Cite-se, ainda, o acórdão nº 9303-009.969, de relatoria do Nobre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, corroborando esse entendimento.

**Créditos sobre fretes de bovinos (matéria-prima) adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais.**

No Acórdão recorrido a Turma assentou que, quanto à alíquota de cálculo do valor do crédito do PIS, sobre os serviços de transporte (fretes) incorridos, na aquisição de bovinos (matéria-prima) adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais, para abate e processamento/industrialização, o percentual a ser aplicado é de 1,65 %, conforme previsto no art. 2º da Lei nº 10.637/2002. Acrescentou, ainda, que os serviços de fretes prestados por pessoas jurídicas ao contribuinte foram onerados pelo PIS, ou seja, foram tributados à alíquota básica, no percentual de 1,65 %.

Quando do julgamento do Acórdão nº. 9303-009.658, referido acima neste voto, a 3ª Turma da CSRF, em composição bastante diversa da presente, entendeu, por voto de qualidade, que os gastos com frete de bovinos não dariam direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos, tendo em vista que os produtos transportados (bovinos) representariam bens não onerados pelas contribuições.

Em decisões recentes, já com nova composição, este Colegiado tem adotado posicionamento unânime com relação à possibilidade de créditos sobre fretes de produtos não onerados, quando os gastos tenham sido suportados pelo comprador.

Pessoalmente, eu entendia que o frete na aquisição de insumos só poderia ser apropriado como parte do custo de aquisição do próprio insumo. Nesse contexto, se o insumo não fosse tributado, não haveria que se falar em crédito decorrente do frete: assim posicionei-me em algumas oportunidades.

Com o advento do art. 176 da Instrução Normativa (IN RFB) nº 2.121/2022, o qual previa a **natureza de insumo do gasto com frete** na aquisição de bens não onerados pelo PIS/COFINS – norma, vale ressaltar, revogada recentemente pela IN RFB nº. 2.152/2023 -, revisitei a questão e mudei minha compreensão sobre o assunto: se o frete faz parte do insumo e sobre ele incide certa alíquota de PIS/COFINS, claro está que parte do insumo é onerada – precisamente a parte de seu valor que corresponde ao frete.

Por essa razão, cheguei à conclusão de que não faz sentido negar direito ao crédito sobre fretes que foram onerados.

**Conclusão**

Diante do acima exposto, voto por conhecer do recurso especial e por **negar-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)  
Vinícius Guimarães