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

DOCUMENTO VALIDADO

| | |
|---|---|
| **PROCESSO** | **10783.904982/2014-16** |
| **ACÓRDÃO** | 3101-001.934 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| **SESSÃO DE** | 18 de junho de 2024 |
| **RECURSO** | VOLUNTÁRIO |
| **RECORRENTE** | COOPERATIVA DE LATICÍNIOS SELITA |
| **INTERESSADO** | FAZENDA NACIONAL |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

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

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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial para o frete no transporte de leite in natura na proporção do crédito presumido. Vencidas as conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa (relatora), Laura Baptista Borges e Luciana Ferreira Braga que davam provimento integral ao frete. E, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso em relação aos demais bens glosados. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dionísio Carvallhedo Barbosa.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

*(documento assinado digitalmente)*

Dionisio Carvallhedo Barbosa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Dionisio Carvallhedo Barbosa, Laura Baptista Borges, Rafael Luiz Bueno da Cunha (suplente convocado (a)), Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego.

## RELATÓRIO

Reproduz-se o relatório da DRJ para retratar com autenticidade os fatos ocorridos:

> Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, em que a interessada pleiteou créditos de COFINS Não-Cumulativa – Mercado Interno, relativo ao 1º Trimestre de 2012.
>
> **1. Do Despacho Decisório**
>
> A autoridade administrativa proferiu despacho decisório relativo ao pedido supra, mediante o qual deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento da COFINS no regime não-cumulativo – mercado interno, do 1º trimestre de 2012. Os argumentos/razões da decisão estão abaixo reproduzidos/resumidos.
>
> Informa que a empresa atua na fabricação e comercialização no mercado interno de produtos de laticínios, a saber: queijo, manteiga, requeijão, doce de leite, bebida láctea, leite em pó, leite UHT e iogurtes. Pontua que conta com uma gama enorme de cooperados, pessoas físicas e jurídicas, que lhe fornecem leite in natura.
>
> Relata que a contribuinte está sujeita ao regime não-cumulativo de apuração do PIS e da COFINS. Destaca que o presente processo foi formalizado para tratamento dos Pedidos de Ressarcimento de créditos do PIS da COFINS não-cumulativos de que tratam o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e art. 16 da Lei nº 11.116/2005, consubstanciados pelo art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.
>
> Informa que em decisão proferida nos autos da ação de Mandado de Segurança nº 0106540-24.2014.4.02.5001, movido pela contribuinte, foi determinado à autoridade coatora que promovesse a análise dos pedidos administrativos de ressarcimento.
>
> Relaciona os Pedidos de Ressarcimento englobados pela análise.
>
> Discorre acerca das de intimações efetuadas no curso do procedimento fiscal. Relata que a fiscalização se baseou no confronto dos livros contábeis, planilhas de apuração da contribuição e de créditos a descontar baixadas da plataforma do Sped Contribuições, bem como de relatórios e registros apresentados à fiscalização em meio digital. Também considerou valores informados pela contribuinte nos Demonstrativos de Apuração da Contribuição

DOCUMENTO VALIDADO

Social – Dacon, constantes nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Assim relata:

> 11. A empresa Cooperativa de Laticínios Selita, doravante denominada Selita, comercializa diversos produtos tributados com alíquota zero. Em virtude deste fato, passou a acumular créditos incidentes sobre os insumos vinculados a essas vendas, os quais foram objeto de pedidos de ressarcimento.
>
> 12. De acordo com o art. 17 da Lei n° 11.033/04, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da contribuição para o PIS e para a Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Esses créditos poderão ser objeto de compensação com outros tributos administrados pela RFB ou poderá ser solicitado ressarcimento em dinheiro, conforme estabelecido no art. 16 da Lei n° 11.116/2005.
>
> (...)

Informa que da análise da documentação apresentada, bem como nas informações colhidas em sua contabilidade, efetuou glosas na parcela dos créditos informados no Dacon. Conseqüentemente, os pedidos de ressarcimento foram parcialmente deferidos.

**Frete de Coleta de Leite In Natura**

Relata que a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a despesas de frete em operações de venda, conforme art. 3º, IX, c/c art. 15 , da Lei nº 10.833/2003, e art. 8º, II, "e" da Instrução Normativa SRF nº 404/2004. Destaca não existir previsão legal para o aproveitamento de créditos em relação a despesas de frete em operações de compra de insumos ou mercadorias para revenda, quando suportados pelo comprador.

Não obstante, aduz que segundo o próprio posicionamento da RFB, admite-se a apuração de créditos em relação às despesas de frete quando da compra de insumos ou mercadorias para revenda, pois se entende que tais fretes integram seu custo de aquisição, em decorrência do art. 289, § 1º do RIR/99.

Destaca que com a publicação da Lei nº 10.925/2004, art. 8º, posteriormente alterada pelas Leis nº 11.051/04 e 11.196/05, as empresas de produção agropecuárias passaram a apurar créditos presumidos quando da compra de insumos de pessoas físicas. Relata que esse dispositivo foi regulamentado, inicialmente, pela IN SRF nº 636/2006, depois revogada pela IN SRF nº 600/2006 e cita trechos do normativo.

Conclui que, se só há previsão legal para apuração de crédito presumido na aquisição de leite in natura, e se as despesas de frete incorridas para o seu

DOCUMENTO VALIDADO

transporte integram o custo de aquisição desse insumo, somente poderia ter sido apurado crédito presumido em relação a estas despesas de frete.

Assim prossegue:

> 19. Entretanto, como a própria empresa já havia estornado no Dacon grande parte dos créditos presumidos apurados na aquisição do leite in natura, tendo-se em vista a limitação imposta pelo art. 9 ° da IN 660/2006, abaixo transcrito, não foi garantido à empresa o direito ao crédito presumido que faria jus.
>
> (...)
>
> 20. Ante o exposto, tais despesas foram glosadas pela fiscalização e deixaram de ser classificadas a crédito presumido. No entanto, é importante observar que, mesmo que fosse garantido à empresa o direito ao crédito presumido, tais créditos não poderiam ser objeto de ressarcimento ou compensação, segundo o disposto no art. 8° § 3º, II, da IN SRF 660/2006, abaixo transcrito. Além disso, como a empresa possuía saldo de créditos não passiveis de ressarcimento decorrentes de períodos anteriores, a não concessão de créditos presumidos também não surtiu efeito algum ao presente trabalho, servindo apenas para diminuir o saldo de créditos presumidos acumulados.

Relata terem sido compilados em planilha todos os lançamentos da conta contábil nº 4.1.1.01.06.0019 – Frete de Coleta, bem como os respectivos subtotais mensais glosados. Tais planilhas foram obtidas com base na contabilidade digital da empresa, cujas informações contábeis foram geradas e transmitidas através da plataforma do Sped.

Destaca que em relação ao frete de coleta, a empresa alegou ser contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, tributado integralmente pelo PIS/COFINS e que, portanto, compõe o custo de aquisição deste produto, conferindo direito ao crédito integral.

Todavia, observa que no método indireto subtrativo, adotado no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar créditos apurados em relação aos bens adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

Aduz não bastar que sobre as despesas de frete coleta tenham incidido as contribuições não-cumulativas, mas sim, que tais despesas estejam previstas no rol de situações que ensejaram o direito ao desconto de créditos.

**Aquisição de bens não enquadrados no conceito de insumo**

Destaca que a empresa aproveitou créditos de PIS e COFINS de bens não enquadrados no conceito de insumo delineado pela legislação tributária (art. 3º, incisos I e II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c IN SRF nº 404/2004) e ratificada pela Solução de Divergência Cosit nº 24/2008.

DOCUMENTO VALIDADO

Pontua que o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Relata que a empresa fiscalizada se aproveitou de créditos em aquisições de ferramentas, vestuários, equipamentos de segurança como cerca elétrica e seus acessórios, materiais de limpeza e despesas relacionadas à criação de animais.

Quanto às despesas incorridas na criação de animais (ração, ferraduras, mantas, cabrestos, selas, seringas, sondas, serrotes, etc), destaca que além de não se enquadrarem no conceito de insumo, referem-se a outro processo produtivo, não ensejando direito ao aproveitamento de créditos.

Em relação às despesas na aquisição de ferramentas (martelos, alicates, trenas, tesouras, facas, etc) e vestuários (botas, botinas, capas de chuva, luvas, etc), cita as soluções de consulta abaixo:

> Solução de Divergência nº 12/2007
>
> "Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas."
>
> Solução de Consulta nº 349 de 2007
>
> "Não configuram insumos, para os fins previstos no art. 3o , II, da Lei nº 10.833, de 2003, os gastos efetuados com fornecimento de uniformes, roupas profissionais, acessórios profissionais e vale transporte, a empregados e FUNCIONÁRIOS".
>
> Soluções de Divergência nºs 15/2008, 24/2008 e 25/2008
>
> "Para efetio do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado".

Relata que tais aquisições foram preliminarmente glosadas pela fiscalização e compiladas nos Anexos I e II, encaminhados juntamente com o Termo de Início, para manifestação da empresa.

Em resposta, a empresa alegou que, quanto às glosas constantes do Anexo do Termo de Início – CST 50, as mercadorias relacionadas se tratavam de bens adquiridos para revenda, comercializadas através da filial de CNPJ 27.178.359/0004-52, e não bens utilizados como insumo na produção.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Destaca que:

> 32. Uma vez provado não se tratarem de insumos, e sim bens para revenda, não existiu mais óbices legais para o aproveitamento dos créditos apurados pela referida filial. Neste contexto, referidas glosas foram desconsideradas pela presente fiscalização.

Já em relação às glosas constantes do Anexo ao Termo de Início – CST 53, das partes e peças para manutenção de bens ligados à produção, frisa que a contribuinte alegou se tratarem de bens utilizados como insumos, adquiridos para manutenção das máquinas e equipamentos ligados diretamente à produção de lácteos e que, embora não aplicadas diretamente no produto, os respectivos insumos foram consumidos no seu processo de fabricação, pois eram partes integrantes as máquinas e equipamentos que transformaram a matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário em produto acabado.

Conclui que conforme demonstrativo de notas fiscais, restou provado pela fiscalização que se tratavam de ferramentas, materiais de limpeza e vestuários, e não partes e peças de equipamentos, como alegado pela empresa. Assim, tais glosas foram mantidas pela fiscalização.

**Do Pedido de Ressarcimento**

Pontua que segundo o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 e a Lei 10.833/2003, somente os créditos vinculados às vendas não tributadas no mercado interno dariam direito ao ressarcimento. Os créditos vinculados às vendas tributadas no mercado interno, assim como o crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, não podem ser ressarcidos ou compensados com outros tributos, apenas podem ser utilizados para deduzir do débito da contribuição apurada.

Discorre acerca dos métodos da apropriação direta e do rateio proporcional, para segregação dos créditos passíveis de ressarcimento.

Frisa que, uma vez adotado o método do rateio em todo o período analisado, resta saber quais receitas entrarão ou não no cômputo. Assim prossegue:

> 45. Assim, de acordo com a legislação das contribuições sociais, não se classificam como receita bruta, não devendo desta forma serem consideradas para fins de rateio, entre outras: as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado, as receitas não próprias da atividade, de natureza financeira, de aluguéis de bens móveis e imóveis. Noutra senda, as Demais Receitas apuradas pela empresa também não compuseram o rateio entre receitas tributadas e não tributadas.
>
> 46. Seguindo essas premissas, foram calculados os percentuais- de rateio constantes dos Demonstrativos de Apuração do Pis e da Cofins.

DOCUMENTO VALIDADO

47. Sobre as glosas efetuadas pela fiscalização foram aplicados os percentuais de rateio apurados nos Demonstrativos, e estes valores diminuíram o montante de crédito pleiteado pela empresa nos pedidos de ressarcimento trimestrais.

48. E o saldo de crédito glosado corresponde à soma da parcela de crédito vinculada a receitas não tributadas dos meses de cada trimestre.

49. Sobre a parcela de crédito glosada, e vinculada a receitas tributadas no mercado interno, deveria ser efetuado um lançamento através de auto de infração por dedução indevida das contribuições apuradas.

50. No entanto, esta diferença a ser lançada foi absorvida pelos créditos vinculados a receitas tributadas no mercado interno apurados no próprio mês e que não foram utilizados pela empresa. Ademais, foi constatado que a empresa possuía saldos de créditos de Pis e Cofins créditos vinculados a receitas tributadas no mercado interno de períodos anteriores ainda não utilizados pela empresa, o que prescindiu qualquer tipo de lançamento por auto de infração.

51. Ante o exposto, em função das glosas procedidas na base de cálculo dos créditos a descontar das contribuições, parte do ressarcimento pleiteado pela empresa foi indeferido, conforme valores expressos na Tabela abaixo:

| PER/DCOMP | Nº PROC ATRÍBUIDO AO PERDCOMP | TIPO CRÉDITO | PERÍODO DE APURAÇÃO | VALOR CRÉDITO PLEITEADO | VALOR CRÉDITO DEFERIDO |
|---|---|---|---|---|---|
| 27384.55536.250 413.1.1.11-8633 | 10783.904982/2014-16 | COFINS | 1º TRIMESTRE 2012 | 1.026.047,87 | 961.850,36 |
| 36396.38325.120 613.1.1.11-5319 | 10783.904984/2014-05 | COFINS | 2º TRIMESTRE 2012 | 1.286.675,58 | 1.219.624,24 |
| 14641.63749.120 613.1.1.11-7648 | 10783.904986/2014-96 | COFINS | 3º TRIMESTRE 2012 | 1.318.423,82 | 1.237.031,43 |
| 41822.83599.120 613.1.1.11-9361 | 10783.904985/2014-41 | COFINS | 4º TRIMESTRE 2012 | 1.373.896,35 | 1.286.222,57 |
| 20964.46296.190 214.1.1.11-0135 | 10783.904992/2014-43 | COFINS | 1º TRIMESTRE 2013 | 1.170.038,55 | 1.081.987,88 |
| 40994.68590.190 214.1.1.11-3394 | 10783.904993/2014-98 | COFINS | 2º TRIMESTRE 2013 | 1.336.513,08 | 1.259.967,76 |
| 01164.06238.190 214.1.1.11-4533 | 10783.904996/2014-21 | COFINS | 3º TRIMESTRE 2013 | 1.377.256,86 | 1.278.273,93 |
| 00249.19941.190 214.1.1.11-6300 | 10783.904997/2014-76 | COFINS | 4º TRIMESTRE 2013 | 1.387.643,39 | 1.271.111,56 |
| 28974.56998.250 413.1.1.10-4000 | 10783.904983/2014-52 | PIS | 1º TRIMESTRE 2012 | 222.760,39 | 208.822,77 |
| 10893.51747.120 613.1.1.10-7077 | 10783.904987/2014-31 | PIS | 2º TRIMESTRE 2012 | 279.344,04 | 264.786,84 |
| 37662.87113.120 613.1.1.10-7766 | 10783.904988/2014-85 | PIS | 3º TRIMESTRE 2012 | 286.236,76 | 268.566,04 |
| 14766.05524.120 613.1.1.10-8773 | 10783.904989/2014-20 | PIS | 4º TRIMESTRE 2012 | 298.280,12 | 279.245,68 |
| 32936.88304.190 214.1.1.10-7721 | 10783.904994/2014-32 | PIS | 1º TRIMESTRE 2013 | 254.021,53 | 234.905,27 |
| 29078.29944.190 214.1.1.10-4733 | 10783.904991/2014-07 | PIS | 2º TRIMESTRE 2013 | 290.164,02 | 273.545,63 |
| 23077.29183.190 214.1.1.10-1089 | 10783.904995/2014-87 | PIS | 3º TRIMESTRE 2013 | 299.009,70 | 277.519,99 |
| 42667.23960.190 214.1.1.10-5818 | 10783.904990/2014-54 | PIS | 4º TRIMESTRE 2013 | 301.264,67 | 275.965,00 |

**Multa Isolada**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Discorre acerca da multa estabelecida pela Lei nº 12.249, de 2010, mediante a inclusão dos parágrafos 15 e 17 no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada no percentual de 50% sobre os montantes de crédito indeferidos ou indevidos.

Informa que o auto de infração dos débitos, bem como o respectivo relatório de fiscalização, constam do processo 15586.720757/2014-61, o qual foi vinculado aos processos de ressarcimento, para fins de julgamento simultâneo, conforme art. 66, § 6º, da IN nº 900/2008 e Portaria nº 666/2008.

**Considerações Gerais**

Relaciona o número dos processos vinculados entre si para julgamento simultâneo, a fim de atender ao princípio da economia processual, uma vez que foram instruídos com os mesmos elementos de prova, e com base nos mesmos fundamentos de glosa.

Ressalta que todos os Pedidos de Ressarcimento foram trabalhados manualmente, em função da determinação judicial para cumprimento da decisão no prazo de 48 horas, o que impediu o tratamento dos pedidos diretamente no fluxo automático do SCC (Sistema de Controle de Créditos).

**Despacho Decisório**

Com base no Parecer DRF/VIT/Sefis nº 222/2014, foi reconhecido parcialmente os direitos creditórios pleiteados pelo contribuinte, relativos à apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, referentes ao período de apuração de 01/2012 a 12/2013, de que tratam as Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003, 11.033/2004 e 11.116/2005, assim discriminados:

DOCUMENTO VALIDADO

| PER/DCOMP | Nº PROC ATRÍBUIDO AO PERDCOMP | TIPO CRÉDITO | PERÍODO DE APURAÇÃO | VALOR CRÉDITO PLEITEADO | VALOR CRÉDITO DEFERIDO |
|---|---|---|---|---|---|
| 21384.55536.250 413.1.1.11-8633 | 10783.904982/2014-16 | COFINS | 1º TRIMESTRE 2012 | 1.026.047,87 | 961.850,36 |
| 36396.38325.120 613.1.1.11-5319 | 10783.904984/2014-05 | COFINS | 2º TRIMESTRE 2012 | 1.286.675,58 | 1.219.624,24 |
| 14641.63749.120 613.1.1.11-7648 | 10783.904986/2014-96 | COFINS | 3º TRIMESTRE 2012 | 1.318.423,82 | 1.237,031,43 |
| 41822.83599.120 613.1.1.11-9361 | 10783.904985/2014-41 | COFINS | 4º TRIMESTRE 2012 | 1.373.896,35 | 1.286.222,57 |
| 20964.46296.190 214.1.1.11-0135 | 10783.904992/2014-43 | COFINS | 1º TRIMESTRE 2013 | 1.170.038,55 | 1.081.987,88 |
| 40994.68590.190 214.1.1.11-3394 | 10783.904993/2014-98 | COFINS | 2º TRIMESTRE 2013 | 1.336.513,08 | 1.259.967,76 |
| 01164.06238.190 214.1.1.11-4533 | 10783.904996/2014-21 | COFINS | 3º TRIMESTRE 2013 | 1.377.256,86 | 1.278.273,93 |
| 00249.19941.190 214.1.1.11-6300 | 10783.904997/2014-76 | COFINS | 4º TRIMESTRE 2013 | 1.387.643,39 | 1.271.111,56 |
| 28974.56998.250 413.1.1.10-4000 | 10783.904983/2014-52 | PIS | 1º TRIMESTRE 2012 | 222.760,39 | 208.822,77 |
| 10893.51747.120 613.1.1.10-7077 | 10783.904987/2014-31 | PIS | 2º TRIMESTRE 2012 | 279.344,04 | 264.786,84 |
| 37662.87113.120 613.1.1.10-7766 | 10783.904988/2014-85 | PIS | 3º TRIMESTRE 2012 | 286.236,76 | 268.566,04 |
| 14766.05524.120 613.1.1.10-8773 | 10783.904989/2014-20 | PIS | 4º TRIMESTRE 2012 | 298.280,12 | 279.245,68 |
| 32936.88304.190 214.1.1.10-7721 | 10783.904994/2014-32 | PIS | 1º TRIMESTRE 2013 | 254.021,53 | 234.905,27 |
| 29078.29944.190 214.1.1.10-4733 | 10783.904991/2014-07 | PIS | 2º TRIMESTRE 2013 | 290.164,02 | 273.545,63 |
| 23077.29183.190 214.1.1.10-1089 | 10783.904995/2014-87 | PIS | 3º TRIMESTRE 2013 | 299.009,70 | 277.519,99 |
| 42667.23960.190 214.1.1.10-5818 | 10783.904990/2014-54 | PIS | 4º TRIMESTRE 2013 | 301.264,67 | 275.965,00 |

63. . Deverá ser procedido o ressarcimento em. dinheiro, até o limite do crédito reconhecido, nos termos dos arts. 85 e 86 da IN RFB n° 1.300/2012. Neste caso, verificar sobre a possibilidade de compensação de oficio, atinente à Seção VII da referida IN.

**2. Da Manifestação de Inconformidade**

A interessada apresentou Manifestação de Inconformidade face ao despacho decisório, na qual apresenta os argumentos abaixo transcritos/resumidos.

**Da tempestividade**

Inicialmente, discorre acerca da tempestividade do recurso apresentado.

**Da descrição dos créditos**

Relata que a partir de maio de 2004, com a vigência da Lei nº 10.865/2004, que alterou o artigo 10º da Lei nº 10.833/2003, as Cooperativas passaram a sujeitar-se à tributação do PIS/COFINS pelo regime não-cumulativo. Destaca que o art. 17 da Lei nº 11.033/2005 assegura o direito à manutenção dos créditos de PIS/COFINS vinculados às operações não tributadas. Já o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 autoriza a compensação e/ou ressarcimento dos créditos do PIS/COFINS, apurados em virtude do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

**Da não-cumulatividade do PIS/COFINS**

Discorre acerca das leis que instituíram o PIS/PASEP e a COFINS. Frisa que tais contribuições têm como aspecto material a incidência sobre o faturamento,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

com base no art. 195 da Constituição Federal de 1988, posteriormente alterado pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

Assim pontua:

> Tanto o PIS quanto a COFINS mantiveram a sua "unidade" material, visto que mantém a mesma: i) materialidade da hipótese de incidência, definida como sendo o faturamento, ou seja, a receita bruta da empresa; ii) os contribuintes, sendo estes considerados as pessoas jurídicas que aufiram receita bruta; iii) base de cálculo, considerada como sendo o faturamento, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil. A distinção entre os dois tributos reside especialmente sobre as alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS.
>
> Com o propósito de garantir a estas contribuições um menor impacto sobre a vida empresarial e uma neutralidade fiscal incidente sobre o ciclo econômico do consumo, determinou o governo federal a instituição de um regime de não-cumulatividade para ambas as contribuições. Esta determinação segue o mandamus constitucional de que
>
> (...)
>
> A não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi consagrada na Lei n° 10.637/02 e Lei n° 10.833/03, respectivamente. Determina a Lei n° 10.637/02 quanto a não-cumulatividade do PIS que:
>
> (...)

Alega que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS diferencia-se do regime da nãocumulatividade do ICMS e do IPI. Prossegue nos seguintes termos:

> O regime da não-cumulatividade para o IPI e ICMS dirige-se a tributos sobre o consumo diferentemente do PIS e da COFINS que são tributos sobre o faturamento ou receita bruta. De igual modo, a neutralidade fiscal pretendida é diversa nos dois tipos de tributos. No caso do IPI e ICMS o objetivo pretendido é evitar o chamado efeito "cascata", ou seja, a tributação sobre tributação. Dessa forma, em um ciclo econômico plurifásico a ideia da não cumulatividade é de evitar que a incidência de tributos sobre tributos distorçam o mercado. Assim, a incidência do tributo em uma operação serve de base de cálculo para o tributo a ser cobrado na etapa posterior, evitando a cumulatividade da tributação, pela utilização da técnica de compensação de débitos das operações posteriores com os créditos cobrados nas operações anteriores.
>
> (...)
>
> De modo diverso, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS refere-se à preservação econômica do faturamento e da pureza da incidência sobre

DOCUMENTO VALIDADO

> a "totalidade das receitas auferidas". Diferentemente do IPI e ICMS que tentam preservar a neutralidade da tributação no ciclo econômico do consumo, a não-cumulatividade pretende preservar a neutralidade na tributação de um agente econômico que é o contribuinte "pessoa jurídica" que aufere receitas.

Transcreve doutrina para corroborar seu entendimento.

Sustenta que a não-cumulatividade do PIS e COFINS não é obrigatória, sendo que a lei pode definir os setores em que ela será utilizada. Ressalta que opera-se por meio da redução da base de cálculo, mediante a apresentação de receitas que serão excluídas da base de cálculo.

Defende que o princípio constitucional da não-cumulatividade deverá ser observado respeitando-se os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação de confisco, da ofensa à neutralidade fiscal e da ofensa à repartição rígida de competência tributárias.

Afirma que:

> Não se trata, por outro lado, de simples técnica arrecadatória que possa ser restringida pelo legislador infraconstitucional e, portanto, não pode ser restringido unilateralmente pelo Executivo, visto que os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições exigidas anteriormente, como forma de proteção da neutralidade fiscal às empresas pela preservação do faturamento como base de cálculo idônea para incidência fiscal, sob pena de prejudicar as empresas e o desenvolvimento nacional.
>
> A autorização constitucional para que o legislador ordinário tivesse uma certa flexibilidade para estabelecer a não-cumulatividade para determinados contribuintes, com base no critério diferenciador do setor de atividade econômica, não significa que devam ser descuidados os direitos do contribuinte protegidos pelo princípio da isonomia, da capacidade contributiva e da não-discriminação.
>
> Mesmo que a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS não seja obrigatória, visto que não decorre da natureza destas contribuições, é crível que a sua aplicação não pode ser discricionária, antiisonômica ou ofensiva ao sistema de tributação constitucional no país e à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte.
>
> Igualmente, não é alterado o sentido da não-cumulatividade na sua aplicação às contribuições quanto ao sentido de permitir a compensação do valor exigido na operação anterior com o montante devido na operação posterior. Assim, os contribuintes que estejam protegidos pela não-cumulatividade do PIS e da COFINS não podem sofrer restrições ao direito de créditos das contribuições exigidas nas etapas anteriores. Ao

DOCUMENTO VALIDADO

> contribuinte é assegurado a não-cumulatividade plena, sendo vedada qualquer limitação não-discriminatória.
>
> Os dispositivos do art. 3º caput e parágrafo 1º das Leis n° 10.637/02 e 10.833/03 adotaram a sistemática de determinar a incidência sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com a possibilidade do desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos taxativamente.
>
> A não-cumulatividade determinada para estas contribuições não é plena, visto que existem custos, encargos ou despesas que não podem ser excluídos; tal situação pode gerar uma ofensa ao regime geral da não-cumulatividade e do sistema constitucional tributário nacional.

**Da ampliação do conceito de insumos**

Argumenta que a ampliação do conceito de insumo declarada no CARF é um norte para a interpretação da norma em tela, pois demonstra que as tentativas de restrição excessiva da RFB não se coadunam com a vontade da legislação, quem dirá da não-cumulatividade.

Destaca que o contribuinte do PIS e da COFINS não-cumulativos tem direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. Alega que não existe um sentido técnico para insumos no campo legal de incidência do PIS e da COFINS. Assim, afirma que se as leis que instituíram essas contribuições não definiram o que são insumos e nem obrigam à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum do termo, e não restritivo.

Defende que insumos são todos os gastos e investimentos que contribuem para um resultado ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumidor final. Ou seja, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços.

Assim afirma:

> Não bastassem os argumentos já expostos, deve-se ter em conta ainda que o conceito de insumo para o IPI está relacionado estritamente a cada produto industrializado, resultante da aplicação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Já em relação ao PIS e à COFINS, o conceito de "insumos" se relaciona com a totalidade das receitas auferidas (faturamento) pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que o contribuinte incorra em custos diretos e indiretos.

Transcreve ementa do acórdão nº 3803-003.300 do CARF acerca do assunto.

DOCUMENTO VALIDADO

Sustenta que consideram-se insumos os produtos pertinentes ou que viabilizem o processo produtivo e que, no caso concreto, a questão cinge-se ao frete de coleta de leite.

Pontua que o frete coleta é contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transporte do leite (matéria-prima da indústria de laticínios), compondo, assim, o custo de aquisição deste produto.

Conclui, que, sendo este frete adquirido de pessoa jurídica, e tendo sido tributado integralmente de PIS e COFINS, a parte do custo da aquisição do leite que corresponde ao frete confere o direito ao crédito integral.

Afirma que segundo entendimento do CARF, insumo é tudo aquilo que gera custos e despesas necessários à atividade da empresa.

Assim alega:

> Assim, em razão do princípio "o acessório segue o principal", é possível enquadrar as despesas com fretes em operações de compra no disposto no art. 3º, II da Lei 10.833/03, ou seja, como parte integrante do custo de aquisição de insumos, desde, é claro, que arcadas as despesas pelo comprador.
>
> Quanto a este ponto, na jurisprudência administrativa, tem se verificado três grupos interpretativos do conceito de insumos quais sejam: restritivo, moderado e ampliativo. No entanto, independentemente da linha seguida, a doutrinadora Mariana Levischi, na obra Jurisprudência Administrativa Tributária Federal esclarece que as despesas com fretes em operações de compra, por serem acessórias, devem seguir a despesa principal (insumo). Veja-se:
>
> (...)
>
> Assim, não há dúvidas sobre a possibilidade do direito creditório.
>
> Ademais, tecnicamente, com a devida vênia, não procede a alegação de restrição de créditos integrais com base no artigo 3º, IX da Lei 10.833/2003.
>
> A hermenêutica jurídica ensina que inciso não regulamenta inciso. Assim, a suposta limitação alegada como restrição do direito de crédito não se aplica ao caso concreto

Transcreve o inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e defende que não se pode vincular a restrição de crédito presumido do leite in natura com custo do frete do produto, pois o mesmo integra o custo de produção pela base legal apresentada, gerando o direito ao crédito integral.

Argumenta que:

> As limitações, que, aliás, são transcrições de parágrafos do artigo 3ª da Lei 10.833, ratificando o entendimento que só se limita se houver

DOCUMENTO VALIDADO

> parágrafo regulamentador, não contemplam o impeditivo do aproveitamento do crédito integral.
>
> Ademais, a Lei 10.925/2004, nos artigos referidos, trata da suspensão, não se aplicando ao caso, assim como a IN 404, nos artigos citados. No mesmo sentido, a Lei 8.023/90 também não traz impeditivo ao crédito.
>
> A legislação citada, portanto, não fundamenta a impossibilidade apresentada pelo fiscal.
>
> Conclui-se que o princípio da estrita legalidade, que rege o administrador público no desempenho de sua nobre função, deve ser observado, pois cria para ele um dever e ao contribuinte confere um direito. Decorre deste corolário, que aquilo que está previsto em lei deve ser seguido pela Administração Pública.

Discorre acerca do princípio da legalidade e argui que o direito creditório deve ser garantido.

Quanto as glosas dos bens, assim defende-se:

> Ainda sobre as glosas dos bens como, por exemplo, martelo, alicate universal, luva de silicone, etc, cuja relação completa segue em anexo, deve ser dito que as mercadorias relacionadas no citado anexo são bens utilizados como insumos, adquiridos para manutenção das máquinas e equipamentos ligados diretamente a produção de lácteos. Embora não aplicadas diretamente no produto, os respectivos insumos são consumidos no seu processo de fabricação, pois são partes integrantes das máquinas e equipamentos que transformam a matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário em produto acabado. Com base no esclarecimento acima, e fundamentado no inciso II, Art. 3º da Lei nº 10.637/2002, transcrito abaixo, solicitamos a manutenção dos créditos inicialmente glosados.
>
> Todos os bens relacionados com a mesma rubrica foram aceitos, menos os do anexo. Entretanto, diferentemente do que a descrição sugere não são ferramentas, mas peças de reposição, conforme anteriormente referido.
>
> Basta ver que muitas são fornecidas pela própria empresa Tetra Pack, que conhecidamente, não vende ferramentas, mas tão somente peças para as máquinas utilizadas para embalar seus produtos lácteos.
>
> Na listagem em anexo ainda consta o item denominado "SOLUÇÃO DE LIMPEZA 1800Q", o qual não corresponde necessariamente a um material utilizado para limpeza das instalações fabris, mas sim a um agente necessário a marcação de números de lotes dos produtos industrializados, sem os quais os produtos acabados, por questões de

DOCUMENTO VALIDADO

rastreabilidade, não podem ser liberados para comercialização, correspondendo assim, a um insumo utilizado na produção.

**Da inaplicabilidade da multa**

Contesta a aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

**Dos Pedidos e Requerimentos**

Ao final, formula seu pedido nos seguintes termos:

1. Recebimento tempestivo da Presente Defesa Fiscal, sob a denominação de Manifestação de Inconformidade;

2. Julgamento de procedência da presente manifestação, com o reconhecimento do direito creditório pleiteado pela contribuinte, relativos à apuração não-cumulativa de PIS e COFINS, referentes ao período de apuração de 01/2012 a 12/2013, bem como para não aplicar as multas previstas no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/96.

3. Provas que serão produzidas. - Além das provas documentais que apresenta, requer a possibilidade da juntada de todas as informações necessárias a fiel comprovação do seu direito.

É o relatório.

Por unanimidade de votos, a 9ª Turma da DRJ/08 decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade apresentada pela empresa, ora Recorrente, para manter a glosa concernente ao frete na aquisição de insumo por falta de previsão legal, como extraído da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO. VALOR ACESSÓRIO.

O frete na aquisição integra o custo como valor acessório, uma vez que o principal é o valor da mercadoria ou insumo. Sendo vedado o crédito relação ao bem/serviço adquirido, indevido o aproveitamento do crédito relativo ao frete.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para a COFINS e para o PIS/Pasep aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, no qual restou assentado que 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 bem ou serviço para o processo produtivo da empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

DOCUMENTO VALIDADO

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente interpôs Recurso Voluntário no qual, em suma, renova as matérias postas em sua manifestação de inconformidade, a serem esmiuçadas a seguir.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O Recurso Voluntário mostra-se tempestivo e atende aos demais requisitos formais de validade. Sendo assim, dele tomo conhecimento.

### 1. Sinopse fática. Limites do litígio.

Depreende-se do relatório que a Recorrente, como cooperativa, adquire leite *in natura* de pessoa jurídica, pessoa física e cooperados pessoa física para a produção de leite e derivados a serem consumidos por humanos e animais e, por tal razão, apura crédito presumido de PIS e COFINS, com amparo no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 bem como, créditos ordinários à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Ao analisar o pleito de ressarcimento formalizado pela Recorrente (PER COFINS 1º trimestre de 2012), a fiscalização decidiu pela glosa de créditos apropriados indevidamente pela Recorrente, seja porquanto aceitável apenas o crédito presumido e com dedução no período de apuração, além do não atendimento dos critérios de essencialidade e relevância dos bens adquiridos para aplicação na produção ou fabricação de bens destinados à venda, sendo eles:

1) Frete para coleta de leite *in natura* (crédito presumido); e,

2) Bens não considerados insumos: solução de limpeza 1800, luva de aço inox, luva de borracha e martelo (crédito básico).

Em suma, a discussão circunda sobre o conceito de insumos e os critérios legais para fruição de crédito de PIS e COFINS à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

### 2. Conceito de insumos. Apuração de crédito das contribuições ao PIS e COFINS sobre bens e serviços necessários ao processo de fabricação ou produção de mercadorias destinadas à venda.

O tema é recorrente no CARF, sendo aplicado por seus conselheiros o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, julgado

DOCUMENTO VALIDADO

na sistemática dos Recursos Repetitivos (alínea 'b', inciso II do art. 98[1] e art. 99[2], ambos da Portaria MF nº 1.634/2023), posteriormente objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

O referido Parecer consolida a definição de insumos e os parâmetros a serem observados pela fiscalização para o reconhecimento do crédito com amparo no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, sendo eles:

> 168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:
>
> a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;
>
> 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;
>
> c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);
>
> .....
>
> e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

[1] Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.
Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado,
acordo internacional, lei ou decreto que:
[omissi]
II - fundamente crédito tributário objeto de:
[omissi]
b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
[omissi]

[2] Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo
Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria
infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

DOCUMENTO VALIDADO

> .....
>
> h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Consecutivamente, foi editada a IN RFB nº 2.121/2022 que reforça as normas de apuração e fiscalização das contribuições, de modo a validar, em definitivo, as hipóteses de creditamento de PIS e COFINS, inclusive, ao prescrever as possibilidades de apuração de insumos sobre insumos, que se expõe:

> **Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de** (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):
>
> **I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e**
>
> **II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.**
>
> **§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).
>
> § 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.
>
> § 3º Excetua-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).
>
> § 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

DOCUMENTO VALIDADO

**Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para 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; eLei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

**§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:**

**I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);**

**II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;**

**III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;**

**IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;**

**V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:**

**a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou**

**b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;**

**VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;**

**VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;**

**VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;**

**IX - equipamentos de proteção individual (EPI);**

**X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;**

**XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;**

DOCUMENTO VALIDADO

**XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;**

**XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;**

**XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;**

**XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

**XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

**XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e**

**XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

**§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:**

**I - bens incluídos no ativo imobilizado;**

**II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;**

**III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;**

**IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;**

**V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;**

**VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;**

**VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;**

DOCUMENTO VALIDADO

> **VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;**
>
> **IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;**
>
> X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;
>
> XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e
>
> XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.
>
> [omissis]
>
> **Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.** (grifos nossos)

Restou assentado, portanto, que a essencialidade e/ou relevância dos insumos será(ão) apreciada(s) pelo julgador, caso a caso, e de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso demonstrar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

No caso em tela, de acordo com o Estatuto Social anexado aos autos, a Recorrente se dedica as atividades de:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

**II - Do Objeto Social e seus Objetivos, Art. 2º** - A Cooperativa terá por objetivo o estímulo ao desenvolvimento tecnológico e a defesa econômica dos seus associados, em consonância com as suas atividades e possibilidades da empresa, especialmente, no que se refere à Pecuária de Leite; **§ 1º** - No cumprimento do seu programa de trabalho, a Cooperativa se proporá a: **a)** estimular e apoiar as organizações comunitárias que objetivem melhorar as condições de vida dos produtores rurais e de suas famílias; **b)** promover e contribuir para a promoção de eventos, visando estimular a autoconfiança e o senso de responsabilidade dos seus associados, difundindo a Doutrina do Cooperativismo, as operações e os serviços prestados pela Cooperativa; **c)** adotar marcas próprias, devidamente registradas, para venda dos produtos industrializados; **d)** estabelecer padrões rigorosos de qualidade e métodos de classificação, destinados a permitir o cumprimento da legislação pertinente e, que cada associado receba pelo seu produto, preço conforme a qualidade; **e)** desenvolver programas, projetos e ações de assistência técnica e difusão de tecnologia, que promovam o crescimento gradual da produção de seus associados, considerando as condições dos mesmos e as metas da Cooperativa; **f)** organizar a fabricação, por demanda expressa dos associados e, após estudo de viabilidade econômica e financeira, em indústrias próprias ou de terceiros, de insumos necessários à produção de leite, podendo ainda, produzir bens de consumo para os associados ou suas famílias. **g)** exercer rigorosa fiscalização no acondicionamento dos produtos destinados ao mercado; **§ 2º** - Para cumprimento dos seus objetivos a cooperativa realizará os seguintes objetos: **a)** organizar o transporte da produção entregue pelos associados, dos resfriadores de expansão até à sede da Cooperativa, utilizando frota própria ou através da contratação de terceiros, tendo em vista a conservação da produção, e a racionalização das despesas; **b)** beneficiar e industrializar a produção recebida dos associados, através de seu parque industrial, ou ainda, arrendar usinas ou fábricas de acordo com estudos de viabilidade técnica e econômica e com as exigências sanitárias; **c)** comprar, por conta dos associados e, quando demandado por estes, artigos necessários à produção rural, para fornecê-los aos mesmos, mediante a cobrança de taxas de serviço. **§ 3º** - As atividades da Cooperativa estão cadastradas com os seguintes CNAE's: 1052-0/00 – Fabricação de Laticínios; 4331-1/00 – Comércio Atacadista de Leite e Laticínios; 0162-8/99 – Atividades de Apoio à Pecuária não especificadas 'anteriormente'; 4721-1/03 – Comércio Varejista de Laticínios e Frios; 4771-7/04 – Comércio Varejista de Medicamentos Veterinários; 4789-0/05 – Comércio Varejista de Produtos Saneantes e Domissanitários; 4782-2/01 – Comércio Varejista de Calçados; 4789-0/99 – Comércio Varejista e Outros Produtos não especificados (esta subclasse compreende: quinquilharias para uso agrícola). **§ 4º** - Para suprir capacidade ociosa ou para cumprimento de contratos, a Cooperativa poderá adquirir produtos agropecuários de não associados e fornecer-lhes bens e serviços, até o limite de 100% do maior montante das transações realizadas nos últimos 03 (três) exercícios,

Tem-se, pois, duas premissas essenciais a serem observadas em relação ao conceito de insumos para fins de aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, o teste da subtração e a prova.

Avanço para a análise das rubricas glosadas pela fiscalização consignadas em despacho decisório, objetos do expediente.

## 3. Serviço de frete sobre a coleta do leite *in natura*.

O argumento despendido pela fiscalização a justificar a glosa sobre o frete de coleta de leite *in natura*, foi a falta de previsão legal para aproveitamento de créditos em relação às despesa sobre o frete quando contraído pelo próprio adquirente. Trazendo como fundamento subsidiário o fato do serviço de frete integrar o custo de aquisição do insumo, ou seja, o insumo acessório acompanha o seu principal. Sendo o leite *in natura* produto sujeito a regramento especial, já que dotado de benefício fiscal, o crédito admitido é o presumido, refletido sobre o serviço de frete.

A decisão da DRJ não se esquivou das ditas razões, como visto:

> Assim, o frete pago na aquisição de mercadorias, quando contratado de pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos do PIS e da Cofins, visto que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição das mesmas.
>
> Todavia, o frete na aquisição integra o custo como valor acessório, uma vez que o principal é o valor da mercadoria ou insumo. Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.
>
> O creditamento sobre frete na aquisição é admitido na mesma proporção em que se der o creditamento do bem adquirido. Quando o bem adquirido não gera crédito, o frete correspondente também não gera crédito. Quando o bem adquirido gera crédito presumido, o frete correspondente gera crédito em bases presumidas. Nesse mesmo passo, se a aquisição é inidônea e não gera crédito, o frete vinculado igualmente não gera crédito.
>
> (...)
>
> Assim, como bem pontuou a autoridade fiscal em seu "Parecer Sefis/DRF/Vit/ES nº 222/2014", o crédito passível de aproveitamento relativamente ao frete na aquisição de leite in natura seria na modalidade de crédito presumido:
>
> (...)
>
> Todavia, a própria contribuinte já havia estornado de sua apuração no Dacon parte dos créditos presumidos apurados na aquisição do leite in natura, em respeito à limitação imposta pelo artigo 9º, da Lei nº 11.051, de 2004, cuja redação, à época dos fatos, era a seguinte:
>
> (...)

Em sua defesa, a Recorrente sustenta que o referido serviço foi prestado por pessoa jurídica contratada para realizar o transporte do leite e, por conseguinte, tributado, compondo, pois, o custo de aquisição da matéria prima. Logo, o insumo se enquadraria na hipótese do inciso II do art. 3º da legislação do PIS e da COFINS.

Pois bem. Entendo a posição adotada pela fiscalização, e validada pela DRJ. No entanto, ouso divergir, porque o insumo acessório não acompanhará, necessariamente, o seu principal, especialmente quando apartados em razão da tributação própria.

Explico. De fato, o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 aponta que o crédito presumido da contribuição decorrente das aquisições de produtos de origem animal ou vegetal destinado à

DOCUMENTO VALIDADO

alimentação humana ou animal, será apurado sobre o valor dos **bens** referidos no inciso II do art. 3º da legislação do PIS e da COFINS, veja:

> **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,e10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.**(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)(Vigência)(Vide Lei nº 12.058, de 2009)(Vide Lei nº 12.350, de 2010)(Vide Medida Provisória nº 545, de 2011)(Vide Lei nº 12.599, de 2012)(Vide Medida Provisória nº 582, de 2012)~~(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013~~(Vide Lei nº 12.839, de 2013)(Vide Lei nº 12.865, de 2013)
>
> § 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:
>
> 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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);(Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)
>
> 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)
>
> *(grifos nossos)*

Versa o referido dispositivo legal:

> Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002.
>
> Art. 3º~~-~~Do valor apurado na forma do art. 2ºa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito)(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)
>
> **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. 2ºda Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou**

DOCUMENTO VALIDADO

> **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)
>
> *(grifos nossos)*

Interpretando as normas, conclui-se que os **bens** (matéria prima, produto intermediário e embalagens) adquiridos pelo contribuinte e que necessários à prestação de serviços e à produção ou fabricação de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, são base de cálculo para apuração do crédito presumido de PIS e COFINS.

Não foi incluído na hipótese o **serviço**, também arrolado como custo passível de ressarcimento.

Assim, conferindo o frete de serviço, a despesa escapa da restrição correlacionada ao art. 8º da Lei nº 10.925/2004, e, com isso, entendo aplicável a hipótese do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 (crédito ordinário).

Evocando os elementos antecedentes (art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR), certo é que o cômputo do crédito sobre as contribuições atrai o frete quando executado em operação de venda com ônus pelo vendedor (inciso IX), e quando a sua contratação é meio essencial ou imprescindível na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inciso II).

Veja que inexiste correlação entre as referidas hipóteses e a aquisição de matéria-prima. Por isso, embora a matéria-prima adquirida não esteja no plano de incidência das contribuições, o frete contratado para o seu transporte é elemento desvinculado da operação principal (aquisição do insumo), vez que sofre a incidência dos tributos de ICMS, IPI, PIS, COFINS, dentre outros, sendo o insumo tributado ou não.

Logo, sendo fundamental o transporte da matéria-prima (leite *in natura*) comprada pela contribuinte no mercado interno ou externo, desde a dependência do fornecedor ou do porto, até o pátio industrial, para que assim se inicie o processo de fabricação ou industrialização do leite e derivados, entendo que os serviços de frete negociados com terceiros são passíveis de ressarcimento

Corrobora com o meu posicionamento, o Acórdão nº 3301-010.098 infra colacionado:

> (...)
>
> Em relação ao conceito de insumos, já resta assentado que todos os gastos que integram o processo produtivo, sendo essenciais ou relevantes para a produção do produto destinado a venda devem ser tratados como insumos, afastando o conceito restrito inspirado no IPI. Assim, os bens adquiridos para utilização na fase agrícola e industrial, como componentes do processo produtivo, são insumos, e o frete para o seu transporte integra o seu custo de aquisição

DOCUMENTO VALIDADO

Original

quando o frete é incluído no valor da operação pelo fornecedor do produto adquirido.

No entanto, o frete pode ser um custo autônomo, independente do custo de aquisição do produto, incorrido pela Recorrente em razão de uma contratação específica para o transporte, assim, não embutido no valor da operação. Neste caso, se o transporte for tributado, será um insumo autônomo, sendo possível a apuração do crédito mesmo que o insumo em si não seja tributado (suspensão ou alíquota zero).

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a apuração de crédito sobre frete incorrido na aquisição de insumos passou a ser admitido por compor a base de cálculo do próprio produto adquirido, englobado no preço do produto, já que cobrado pelo fornecedor e imputado ao adquirente do produto.

(...)

A parte em destaque serve para deixar claro que o custo de frete que integra o custo de aquisição do insumo é o custo relativo ao frete fornecido pelo próprio vendedor. Isso porque, se esse frete integra o valor da operação de insumo com suspensão ou alíquota zero, por exemplo, não será tributado pelas contribuições, daí a correta aplicação do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003.

No entanto, o frete pode representar uma despesa por um serviço autônomo, desvinculado do preço ou do valor da operação de compra do insumo.

Sendo mais claro: apenas será custo de aquisição do produto, porque englobado no valor da operação, quando o frete, seguro e demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo fornecedor ao comprador ou destinatário, pois, nesse caso, tudo isso compreenderá o valor da operação, no caso, a receita bruta. É assim para o ICMS, é assim para o IPI, é assim para o PIS e COFINS, quando incidente sobre a receita bruta.

Mas não é porque um serviço ou outro dispêndio qualquer é um custo e passa a compor o custo de aquisição do produto adquirido, que esse custo passaria a ser totalmente englobado pelo preço da mercadoria, passando a receber a mesma tributação. Fosse assim, todos os custos incorridos pela contribuinte poderiam receber esse tratamento. Pior, fosse assim, esse custo de frete deveria ser também tributado com alíquota zero, o que não é o caso.

Quando, ao revés, um custo qualquer é separado do valor da operação, incorrido pela contribuinte-adquirente, por conta própria, e se esse custo for tributado pelas contribuições, deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos. Especificamente: se o adquirente do produto contrata um serviço de frete para o prestador do serviço buscar o insumo onde quer que ela esteja para trazer até seu estabelecimento, esse frete também é insumo, com direito à crédito, independentemente do produto em si não ser tributado.

DOCUMENTO VALIDADO

Destaco que a reversão abarca o frete pactuado com terceiros para o transporte de leite *in natura* entre o cooperado fornecedor e o pátio industrial da Recorrente, para o início da etapa produtiva dos derivados.

À vista disso, reverto à glosa sobre o serviço de transporte contratado pela Recorrente para o transporte de insumos (leite *in natura*).

**4. Crédito Ordinário. Demais bens glosados: solução de limpeza 1800, luva de aço inox, luva de borracha e martelo.**

A DRJ manteve glosados para o período em análise os seguintes insumos adquiridos pela Recorrente, cito solução de limpeza 1800, luva de aço inox, luva de borracha e martelo, sob os seguintes motivos:

> Quanto ao martelo, pela própria descrição, depreende-se tratar-se de ferramentas. Ainda que tenham relação com o setor produtivo, como afirma a contribuinte, não se subsumem ao conceito de insumo acima explanado.
>
> (...)
>
> Correta, portanto, a glosa fiscal.
>
> Em relação à "Solução de Limpeza 1800Q", embora a interessada alegue ser material utilizado na marcação lotes de seus produtos, não traz qualquer prova para corroborar sua defesa.
>
> Por fim, quanto às luvas, a contribuinte defende genericamente serem insumos utilizados na manutenção de seus equipamentos. Todavia, não há prova que demonstre a subsunção de tais materiais ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições.
>
> Devem, portanto, ser mantidas as glosas procedidas pela autoridade fiscal a quo.

Em relação à solução de limpeza 1800, a Recorrente explica que *"é um agente necessário na marcação de números de lotes dos produtos industrializados, sem os quais os produtos acabados, por questões de rastreabilidade, não podem ser liberados para comercialização, correspondendo assim, a um insumo utilizado na produção"*.

Está-se diante de produto utilizado em fase posterior ao processo produtivo e que, a meu ver, além de não possuir previsão legal para fruição de créditos em etapas subsequentes, excetuando embalagens, também não está claro nos autos que se removido da etapa, há prejuízos ou, até mesmo, impossibilidade de venda/comercialização do produto (teste de subtração).

Por isso, a glosa deve ser mantida.

Quanto às luvas de aço inox e de borracha, em sua defesa a Recorrente esclarece que os produtos são adquiridos para uso na manutenção das máquinas e equipamentos ligados diretamente a produção de lácteos.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

No entanto, não informa quais seriam as máquinas e equipamentos e, por isso entendo que resta prejudicada a confirmação dos critérios de essencialidade e relevância sobre os itens, já que capaz de serem utilizados para outros fins.

Logo, glosa mantida.

O mesmo ocorre em relação ao martelo, já que a Recorrente não esclarece a forma e local em que é empregado.

Nesse sentido, as rubricas permanecem glosadas.

**Conclusão.**

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reestabelecer o crédito atinente ao serviço de frete para coleta do leite *in natura*.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Sabrina Coutinho Barbosa

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Dionisio Carvallhedo Barbosa - Redator Designado

Em que pese a bem traçada argumentação no VOTO apresentado pela ilustre Relatora, pede-se vênia para apresentar discordância em relação à questão do serviço de frete sobre a coleta do leite *in natura*.

A aquisição de leite *in natura* gera crédito presumido, conforme a legislação aplicável. Para esse tipo de crédito, o direito de crédito em relação aos serviços de fretes limita-se ao valor do crédito presumido apropriado pelo próprio insumo.

Essa posição é referendada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 9303-008.755 – CSRF / 3ª Turma, sessão de 13 de junho de 2019, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujo fragmento trago à colação:

> "Situação específica dos fretes
>
> É de conhecimento notório que, em estabelecimentos industriais, especialmente do que se cuida no presente processo, existem vários tipos de serviços de fretes. São exemplos:
>
> 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte;

3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e

4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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. (grifos nossos)

Portanto, voto para dar provimento parcial para o frete no transporte de leite *in natura* na proporção do crédito presumido.

Dionisio Carvallhedo Barbosa – Redator designado.

DOCUMENTO VALIDADO