



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.904985/2014-41
ACÓRDÃO	3002-003.250 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DE LATICÍNIOS SELITA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS OU INSUMOS NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos ao crédito presumido, à alíquota zero ou não tributado. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. Súmula CARF 188.

CRÉDITOS REFERENTES A INSUMOS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

Se o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar que determinadas despesas seriam caracterizadas como insumo, para fins de legislação de PIS e de Cofins, deve-se o manter as glosas aplicadas pela fiscalização sobre elas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos relativos às despesas com frete na compra de insumos com suspensão da contribuição.

Assinado Digitalmente

Catarina Marques Morais de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Catarina Marques Morais de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Marcos Antonio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

Trata este processo de Pedido de Ressarcimento para créditos de **COFINS Não-Cumulativa – Mercado Interno**, relativo ao **4º Trimestre de 2012**.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da primeira instância, que sintetiza os argumentos e as razões de decidir proferidos no despacho decisório e que julgo mais relevante para solução da lide ora em análise:

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.

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 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 nº 11.033/04, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota O (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 nº 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.

Alguns dos itens glosados:

- Frete de Coleta de Leite In Natura

Nesse caso, a fiscalização destacou que:

“(...) 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.”

“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 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. 9º 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. 8º § 3º, II, da IN SRF 660/2006, abaixo transcrito. Além disso, como a empresa possuía saldo de créditos não passíveis 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. *(grifo não original)*

- Aquisição de bens não enquadrados no conceito de insumo

Quanto a esses itens, esclarece o relatório do acórdão de impugnação o que foi apurado durante a fiscalização:

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.

(...)

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 efeito 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.

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.

Por fim, 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.

Em seguida, o contribuinte apresentou recurso de informidade. Transcrevo a seguir os argumentos trazidos na impugnação mais relevantes e sintetizados pela DRJ/SP de forma clara:

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.

(...)

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.

Ao final, por unanimidade de votos, a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade. O colegiado a quo, assim, consignou a seguinte ementa:

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.

Devidamente notificada (fl. 176), a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário (fls. 343 a 353), em 22/04/2021, pleiteando a reforma do acórdão, relativo às seguintes questões: créditos decorrentes dos fretes de aquisição e dos bens utilizados como insumos para a produção, referentes ao período de apuração de 01/2012 a 12/2013, bem como a não aplicação das multas previstas no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei nº 9.430/96,

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Catarina Marques Moraes de Lima**, Relatora

O recurso é tempestivo, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A partir do que foi relatado, passa-se a analisar cada um dos pedidos apresentados pela requerente.

1. FRETE NA COLETA DE LEITE *IN NATURA*

A questão suscitada aqui refere-se ao aproveitamento de créditos na apuração da contribuição da COFINS no regime não-cumulativo, sobre o serviço de transporte do leite *in natura*, na condição de insumo, realizado por pessoa jurídica e adquirido no mercado interno.

Segundo a recorrente, a fiscalização e a DRJ teriam condicionado o aproveitamento de tais créditos a situações que não estavam previstas em lei, por entenderem que o dispêndio com frete segue o regime de tributação do bem adquirido.

A fiscalização, em seu Parecer, esclarece que glosou algumas despesas creditadas referente a fretes nas operações de aquisição de mercadorias, por não haver previsão legal nesse sentido. Tendo reconhecido, no entanto, os fretes nas comprar nacionais, quando este integra o custo da aquisição do produto. Nesse caso, deve ser apurado o crédito do frete, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido transportado.

Nesse caso, concretamente, a autoridade fiscal esclareceu que “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. 9º da IN 660/2006”. Portanto, nessa situação, não haveria que se falar em crédito no frete do leite, com crédito presumido glosado.

Em sua defesa, a recorrente argumenta que não existe previsão legal para condicionar o direito ao crédito do frete ao direito ao crédito do insumo por ele transportado. Em seu recurso, colaciona ainda alguns julgados do Carf nesse sentido para comprovar o posicionamento jurisprudencial da Conselho.

Segue o trecho da lei em que reside a controvérsia:

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

(...)

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

A mesma norma continua determinando os requisitos, cujo não cumprimento, impediriam o direito ao crédito:

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e

III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei. (g.n.)

A partir da análise da norma, pode-se resumir que os serviços de frete que (a) são utilizados na produção ou prestação de serviços, (b) são tributados pelas contribuições, e (c) são prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país, dão direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas.

No caso específico, assiste razão a recorrente. Os gastos com fretes no transporte de insumos possuem natureza diversa do bem transportado. Por se tratar de aquisição de insumos para produção, os gastos com fretes correspondentes dão direito ao desconto de créditos da contribuição, ainda que transportem insumos com tributação desonerada ou submetidos ao cálculo de crédito presumido. Isso é válido desde que os fretes sejam devidamente tributados e prestados por empresas domiciliadas no País, observados os demais requisitos da lei.

Esse entendimento já foi adotado diversas vezes nesse Conselho, tendo sido inclusive consolidado por meio de Súmula:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Razão pela qual, **entendo que as glosas correspondentes devem ser revertidas.**

2. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO ENQUADRADOS NO CONCEITO DE INSUMO

Nesse ponto, a cooperativa apresenta manifestação sobre as glosas realizadas sobre os créditos dos itens solução de limpeza 1800Q e luvas adquiridos para manutenção das máquinas e equipamentos ligados diretamente a produção de lácteos. Argumenta a recorrente, que não se trata de EPIs, mas de peças de reposição e que seriam consumidos durante o processo produtivo:

“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.”

“(…) Entretanto, diferentemente do que a descrição sugere não são ferramentas ou EPI's, mas peças de reposição para máquinas e equipamentos industriais.”

Quanto às luvas em plástico (borracha e silicone), alega que são peças essenciais à manutenção das máquinas ligadas a produção da cooperativa.

Já quanto à solução de limpeza 1800Q, argumenta que não se trata de a produto destinado à higienização das instalações fabris, mas a um agente necessário para a marcação de números de lotes dos produtos industrializados.

Sobre tais elementos, a DRJ decide que não pode reverter as glosas, pois a impugnante não teria apresentado provas que demonstrassem que tais materiais seriam de fato insumo, do ponto de vista das contribuições para o PIS e a Cofins.

Nesse ponto, concordo com a posição adotada na decisão de 1ª instância. De acordo com o atual conceito de insumo, introduzido após o julgamento o citado Recurso Especial nº. 1.246.317-MG (2011/0066819-3) do STJ, não são todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial direta ou indiretamente que podem vir a ser considerados insumos.

O conceito de insumo geradores de créditos das contribuições não se centra no fato de que tais bens sejam consumidos no processo de fabricação, mas deve ser analisados casuisticamente e aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, como bem decidiu o STJ.

Portanto, para que os itens **solução de limpeza 1800Q e luvas** pudessem ser aceitos, seria necessário que os argumentos aduzidos pela contribuinte também fossem acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmassem. Algo que não foi realizado nem no recurso de impugnação, nem no presente recurso voluntário.

Por fim, a manifestante pede o cancelamento da multa isolada, estabelecida pela Lei nº 12.249, de 2010, aplicada no percentual de 50% sobre os montantes de crédito indeferidos ou indevidos, objeto do Processo 15586.720757/2014-61. No entanto, esse pedido não será

analisado por dois motivos: primeiro, porque o processo mencionado já teve a impugnação julgada procedente em 19/03/2021, exonerando o crédito tributário; segundo, porque essa questão traz tema alheio ao presente processo administrativo.

Por tudo o exposto, voto no sentido de **conhecer** o Recurso Voluntário e, quanto ao mérito, em lhe dar provimento parcial, para reverter as glosas de créditos relativos às despesas com **frete na compra de insumos com suspensão** da contribuição.

Assinado Digitalmente

Catarina Marques Morais de Lima