



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.904988/2014-85
ACÓRDÃO	3101-001.937 – 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 PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

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

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, 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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-001.934, de 18 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10783.904982/2014-16, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento do PIS/PASEP no regime não-cumulativo – mercado interno, do 3º trimestre de 2012.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal 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 PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

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

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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade e ao mérito, ressalvado entendimento quanto ao frete no transporte de leite in natura na proporção do crédito presumido, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

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

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, 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.

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.

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 na sistemática dos Recursos Repetitivos (alínea 'b', inciso II

do art. 98¹ e art. 99², 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;

.....

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

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 - fundamento 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.

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).

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; e Lei 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;

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;

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:

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 propõe 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.

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.

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.

Quanto ao frete no transporte de leite in natura na proporção do crédito presumido, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Em que pese a bem traçada argumentação no VOTO apresentado pela ilustre Relatora, pede-se vênua 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;
- 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 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.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial para o frete no transporte de leite in natura na proporção do crédito presumido.

(Documento Assinado Digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator