



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.721842/2014-06</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.807 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LBR - LACTEOS BRASIL S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

INSUMOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES CONTRATADOS DE PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO LEGAL.

De acordo com o disposto no artigo 3º. § 2º, I das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, assim, por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas referentes a pagamentos por serviços prestados, como no caso de contratação de frete.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS OU PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os gastos com frete no transporte de insumos ou de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte, propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217,

aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 26/09/2024 (vigência em 04/10/2024): “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos ou de bens para revenda submetidas à alíquota zero não geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

A autoridade fiscal deve glosar crédito presumido das contribuições quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. CAIXAS DE PAPELÃO, FILME STRATCH E OUTROS. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de bens utilizados no transporte dos produtos, abarcando o material de embalagem, as caixas de papelão, filme *stratch*, película transparente, bobina plástica, cantoneiras, dentre outros, essenciais à conservação, manuseio, transporte e guarda de produtos perecíveis, há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, tanto na condição de insumos, quanto como elementos inerentes à armazenagem, observados os demais requisitos da lei.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, em face da resistência ilegítima do Fisco,

inclusive, para o ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS e da Cofins sob o regime não cumulativo.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2013

REGIME NÃO CUMULATIVO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

O ressarcimento só pode ser efetuado com crédito líquido e certo do sujeito passivo e somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. O sujeito passivo é o responsável pela produção de provas acerca do direito creditório pretendido. A escrituração contábil/fiscal, além de alinhada às declarações e demonstrativos apresentados a Receita Federal, deve ser fundamentada e lastreada em documentos hábeis e idôneos.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a utilização do crédito presumido da agroindústria em pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, mas apenas para desconto na escrita fiscal na apuração das contribuições não cumulativas.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos decorrentes dos dispêndios com material de embalagem, com o serviço de resfriamento de leite cru e com frete no transporte de produtos inacabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, bem como para acolher a aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido.

Sala de Sessões, em 11 de dezembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Fabiana Francisco de Miranda** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ que julgou improcedente as impugnações apresentadas na Manifestação de Inconformidade.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata-se de julgamento de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório (fls. 607/620), cientificado em 27/11/2014, que deferiu parcialmente o Pedido de Ressacimento - PER nº 01460.95211.250713.1.1.11-1099, tendo como valor do pedido o montante de R\$ 6.631.066,73, referente ao período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013.

RELATÓRIO FISCAL No caso sob análise, a Fiscalização instaurou o referido procedimento fiscal, em atendimento à determinação judicial exarada em Mandado de Segurança, anexa às fls. 02/38, que determinou, no prazo especificado, a emissão de decisão quanto aos pedidos de ressarcimento apresentados pela contribuinte.

Segundo a Fiscalização, a empresa atua no ramo de laticínios, adquire leite in natura de produtores rurais, cooperativas e pessoas físicas, industrializando-o e comercializando-o na forma de leite pasteurizado, bebidas lácteas, creme de leite, dentre outros derivados do leite. Eventualmente compra leite cru resfriado de outras empresas do segmento e também revende mercadorias, como leite condensado, creme de leite, soro de leite, etc.

No caso, entre janeiro e dezembro de 2012 (período sob análise), a empresa teve como principal matéria prima o leite cru resfriado, adquirido de pessoas físicas e cooperativas produtoras, tomando o crédito presumido nesses casos, e também compra o mesmo produto de outros laticínios, tomando o crédito integral.

Além disso, outras matérias primas adquiridas com relevância compreendem principalmente o creme pasteurizado, embalagens de apresentação e para transporte dos produtos citados, açúcar, gás e outros combustíveis para geração de calor e energia. Assim, o art. 1º da Lei nº 10.925/2004 reduziu a zero (0) as alíquotas do PIS e da Cofins sobre a receita de venda de leite fluido pasteurizado e industrializado.

Passa-se adiante a transcrever os argumentos apresentados pela Fiscalização para fundamentar as glosas de rubricas efetuadas no decorrer do procedimento fiscal.

#### 1- DA GLOSA DE BENS PARA REVENDA

Nessa rubrica, a Fiscalização glosou créditos relativos à revenda de leite em pó, uma vez que essa operação é tributada à alíquota zero (Lei nº 10.925/2004, art. 1º), por conseguinte não enseja creditamento.

2- DA GLOSA DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS Nesse ponto, a Fiscalização destacou que o DACON é o demonstrativo utilizado pelo contribuinte para apuração do valor devido das contribuições PIS e Cofins e dos respectivos créditos a serem descontados, compensados ou ressarcidos, na forma da legislação específica.

Em observância ao princípio da economia processual, a Fiscalização optou por transferir e reclassificar, de ofício, os créditos da rubrica “bens considerados como insumos” relativos a compras de leite cru de pessoas jurídicas que promovem o transporte, resfriamento e venda a granel.

Isso porque o contribuinte teria apropriado crédito integral sobre essa rubrica, em ofensa ao limite de crédito presumido previsto no art. 8º, § 1º, II, e 3º, I, da Lei nº 10.925/2004, o qual estabelece que os dispêndios com a aquisição de leite in natura, para utilização na produção de quaisquer das mercadorias a que se refere o caput do mesmo artigo, de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel desse produto, ensejam apuração de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep em montante correspondente a 60% da alíquota prevista pelo art. 2º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, in verbis:

Lei nº 10.925/2004 Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) §1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de: (...)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e (..) §2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens

adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

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

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

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

§5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

Dessa forma, a Fiscalização reclassificou as despesas com aquisição de leite cru resfriado e as realocou na base de cálculo do crédito presumido. Houve portanto diminuição do crédito básico e aumento do crédito presumido pleiteado.

Ainda sobre a glosa de bens considerados insumos, a Fiscalização glosou créditos relativos às aquisições de materiais de embalagens (motivo 4 – embalagem para transporte, sem motivo legal para creditamento), sobre as quais destacou a necessidade de se entender e distinguir quais são consideradas insumos (material para embalagem) e quais são consideradas embalagens para transporte. A primeira é aquela incorporada ao produto, como por exemplo, tetrapak usada para acondicionar 1 litro de leite ou 200g de creme de leite. Todas essas citadas e muitas outras foram consideradas embalagens e aceitas como insumos, na forma que estabelece a lei e seus atos regulamentadores, como a IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, segundo as quais entende-se como insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades

físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo.

Assim, buscou-se explicar: no momento em que a embalagem de apresentação é incorporada ao produto durante o processo de fabricação, entendemos que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contém o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; e também pode-se ter como tal aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto.

Outrossim, foram glosados valores de aquisição de embalagens utilizadas no acondicionamento para transportes das mercadorias. Verificou-se que as embalagens apresentadas como caixas de papelão, filme stretch, película transparente, bobina plástica, cantoneiras, dentre outros, são utilizadas exclusivamente para embalar várias unidades do produto para transporte das mercadorias.

Nos dizeres da Fiscalização, há que se entender como embalagens de transporte aquelas que se destinam ao acondicionamento dos produtos para seu transporte, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto (são, geralmente, latas, caixas, engradados, tambores, contêineres, etc.). Um exemplo típico são as caixas de papelão que acomodam 12 (doze) embalagens de 1 (um) litro de leite, envolvidas por um filme plástico. Nesse caso, a caixa e o filme têm como objetivo facilitar, acomodar e transportar maior quantidade do produto que será exposto nas prateleiras dos estabelecimentos varejistas.

Tem-se, portanto, que o conceito de insumo abrange somente a embalagem que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

3- DA GLOSA DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS A Fiscalização observou que o contribuinte se credita de serviços de resfriamento do leite não só na rubrica acima, mas também em “bens utilizados como insumos”. Independentemente da classificação, esse serviço aplicado ao produto para conservação, armazenagem e/ou transporte foi glosado por não se referir a insumo. Como visto nos itens acima discutidos, nem toda despesa ou gasto se enquadra no conceito de insumo. Portanto, o resfriamento de leite cru não faz parte do processo produtivo, sendo aplicado anteriormente ao transporte com a finalidade de proteger o produto contra deterioração.

4- DA GLOSA DE FRETE NA COMPRA Nas palavras da Fiscalização:

Outro item relevante glosado faz referência a fretes, distribuídos nas linhas do Dacon, parte em “Bens considerados como insumos”, parte em “serviços

utilizados como insumos”, outra em “despesas de armazenagem e fretes na operação de venda”, e até na rubrica “crédito presumido de origem animal”.

No que tange ao frete pago pelo adquirente na compra do produto citado no item acima, não existe previsão legal específica para o cálculo de créditos da não-cumulatividade. Entretanto, há que se notar que o mesmo integra o custo de aquisição, consoante a boa técnica contábil e de acordo com o disposto no art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Logo, o frete na aquisição de mercadorias, quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos do PIS e da Cofins, de vez que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição das mesmas. O crédito apurado sobre os valores pagos a título de frete nas aquisições decorre, no caso, da técnica contábil e fiscal que integram tais despesas ao custo de aquisição do bem.

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.

No caso sob análise, o frete advém de aquisições de leite in natura de pessoas físicas. Essas aquisições não dão direito ao chamado crédito básico, uma vez que esse está limitado às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Entretanto, as compras de leite efetuadas de pessoas físicas permitem o cálculo de crédito presumido no percentual de 60% das alíquotas do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nos termos do disposto no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Nesse caso, como a possibilidade de creditamento dos valores despendidos com frete só é possível por ele integrar o custo de aquisição do bem, entendemos que o cálculo desses créditos deva se dar da mesma forma como ocorre o cálculo do crédito do insumo.

Resumindo, a despesa de frete na aquisição de leite dos produtores ou das cooperativas dá-se pelo creditamento das mesmas do crédito presumido, quais sejam, 0,99% para o Pis e 4,56% para a Cofins.

**5- DA GLOSA DE FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE LEITE CRU E SERVIÇOS DE FRETE**  
Nesse item, a Fiscalização ponderou:

Como vimos, a despesa frete utilizada pelo contribuinte tem as seguintes ramificações: frete na aquisição de leite cru, frete vinculado a insumos com direito a crédito presumido, frete na transferência de leite, serviços de transporte, frete na distribuição e frete na venda.

Frete na transferência é relativo ao transporte de leite cru desde o produtor até os postos de captação. Depois esse produto, resfriado, é transportado para a indústria, caracterizando essa operação frete entre estabelecimentos da mesma empresa, ou seja, fretes de transferência de matéria-prima (pontos de coleta de leite e indústria), sem possibilidade de aproveitamento, que por vezes se confunde com crédito na venda, que analisaremos a seguir.

6- DA GLOSA DE FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMIACABADOS OU ACABADOS Sobre a glosa, a Fiscalização asseverou que:

54. Para que bem se analise essa rubrica, importa que se tenha em conta, antes de mais nada, a devolução legal relativa ao creditamento de valores relativos a fretes pagos pela pessoa jurídica contribuinte, no regime não-cumulativo, da contribuição para o PIS e da Cofins.

55. A Lei nº 10.637/2002, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, já estabelecia, por meio de seu art. 3º, os valores que poderiam integrar a base de cálculo do crédito passível de utilização pelo contribuinte da contribuição, dentre os quais o valor dos serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

56. As disposições de tal artigo foram parcialmente modificadas pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004, contudo, não houve qualquer modificação no que tange à parte que leva ao entendimento de que o legislador elegeu como base de cálculo, para a apuração do crédito, o valor dos serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

57. Com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Cofins, passou a ser admitido também o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei:

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

[...]

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

[...] 58. O art. 15 da citada Lei no 10.833/2003, tratou de estender o comando previsto no inciso IX às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004 (a teor do art. 93, I da mesma lei).

59. Pois bem, infere-se que a legislação permite o creditamento de valores relativos a despesas com serviços, desde que tomados de pessoas jurídicas domiciliada no País, nas seguintes hipóteses: (1ª) no caso de se entender a

despesa com um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinados à venda (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002) e (2ª) no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor (inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003).

60. Observe-se que há, ainda, uma outra hipótese de creditamento de custos com serviços possível, além das hipóteses expressamente previstas na legislação acima colocadas. Esta se verifica quando o custo do serviço de frete, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, quando o valor do serviço passa a integrar o valor de aquisição de tal bem.

61. Desta feita, no caso de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, para que o pagamento do serviço de frete possa ser creditado da base de cálculo da contribuição não cumulativa, há que analisar se o serviço se enquadra em uma das hipóteses legais acima relacionadas.

62. Como no caso que aqui se tem, o transporte entre filiais somente ocorre quando o processo de industrialização já finalizou e as mercadorias estão prontas para serem comercializadas, o serviço de frete não consiste de insumo aplicado na produção de um bem, não ocorrendo, portanto, a primeira hipótese de creditamento.

63. Resta, então, analisar a outra possibilidade: o custo do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

64. Nesta hipótese, em interpretação literal da legislação, verifica-se que, em se tratando de serviços de frete, somente dará direito ao crédito o frete contratado relacionado a uma operação de venda. Assim, conclui-se que o mero deslocamento de mercadorias (prontas para a venda) do estabelecimento industrial até o estabelecimento distribuidor, onde ocorrerá a efetiva venda, não integra a “operação de venda”.

65. Importante observar que, se assim não fosse, considerando que é possível que nem todo bem transportado para o ponto de venda, em um determinado período de tempo, seja comercializado neste mesmo período, restaria inviável determinar qual o montante das despesas com frete ocorridas neste período estaria efetivamente relacionado a vendas (receitas) realizadas no mesmo período. Ou seja, em um mesmo período de apuração haveria a possibilidade de aproveitamento de crédito decorrente de gastos com fretes não relacionados a qualquer operação de venda. Desta feita é que somente é admissível apuração de crédito em relação a uma despesa com serviço de frete quando este se refira ao transporte de produtos que já saíam vendidos do estabelecimento produtor.

7- DA GLOSA DE DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA – CRÉDITO PRESUMIDO DE ORIGEM VEGETAL – LENHA Em relação à rubrica, em epígrafe, a Fiscalização assinalou:

66. Bem, em relação às aquisições de lenha de eucalipto, mesmo esse insumo estando distribuído entre diversas rubricas, inclusive “crédito presumido – origem vegetal”, nitidamente trata-se de combustível gerador de calor (energia térmica). Contudo, somente haverá possibilidade crédito em operações tributadas, a não ser que a lei preveja diferente, como por exemplo, o crédito presumido.

67. Como previsto no § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (redações idênticas), as aquisições de bens realizadas sem a incidência das contribuições para o PIS e a Cofins não-cumulativos não dão direito a crédito:

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004). (...) 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. (Incluído pela Lei nº 10.865/2004)”  
MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE No mérito, a empresa destaca que o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determina os fatos econômicos que dão direito ao crédito para compensação com as contribuições devidas pela empresa, sendo que o saldo não aproveitado no mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Destaca que conforme o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, o saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS, acumulados em cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de compensação de débitos próprios de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, bem como objeto de ressarcimento em dinheiro.

Em relação à aquisição de c.1) Bens para revenda (revenda de leite em pó), a empresa alega que teria direito ao creditamento, posto que o referido produto constitui matéria-prima em seu processo produtivo e, como tal, merece ser objeto de apropriação de crédito de PIS e Cofins. Sustenta ainda que a glosa das aquisições do referido insumo resulta em mitigação do princípio da não-cumulatividade.

Em relação à glosa de bens utilizados como insumo (c.2.1) crédito presumido de leite cru), a contribuinte sustenta que a Fiscalização estabeleceu restrição ao uso do saldo credor ao consignar entendimento de que o crédito presumido, instituído para o equilíbrio das contas daquelas empresas adquirentes de insumos, não poderia ser objeto de compensação ou ressarcimento em dinheiro. No caso, a Lei nº 10.925/2004, anterior ao art. 16 da Lei 11.116/2005, trouxe apenas a possibilidade da pessoa jurídica deduzir da contribuição para o PIS e a Cofins devida em cada período de apuração o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse contexto, assinala que tendo em vista a equiparação dos créditos presumidos com os créditos apurados com base no art. 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, a partir da Lei 10.925/04, a Lei 11.116/05 ao prever de uma forma

genérica a possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB, estaria abarcando tanto os créditos apurados com base no art. 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, quanto o crédito presumido previsto na Lei 10.925/04.

No item c.2.2) Do direito ao crédito sobre material de embalagem, a empresa sustenta que a aquisição de embalagens constitui etapa fundamental e necessária à consecução da atividade principal, sem a qual o transporte dos produtos acabados, em perfeito estado de conservação, fica inviabilizado. Destaca que as etapas do processo produtivo compõem-se da aquisição do leite in natura, produção, acondicionamento e transporte do produto acabado. Desta forma, a elaboração de embalagens especiais, bem como seu acondicionamento para o transporte, constitui etapa do processo produtivo, portanto, lhe gerando o direito ao crédito de PIS/COFINS.

No que tange ao item serviços utilizados como insumos (c.3.1) Do direito ao crédito sobre serviço de resfriamento de leite cru, a empresa afirma que a refrigeração, desde a extração do leite a temperaturas pré-estabelecidas, é medida imposta pela IN MAPA 62/2011, que descreve e regula os procedimentos para manutenção e conservação do leite cru. Desse modo, é líquido e certo seu direito a crédito sobre os custos dos serviços de refrigeração.

Considerando o item c.3.2) Do direito a crédito de frete pago na compra de leite in natura de pessoas físicas, a empresa alega que é inconcebível restringir o direito a crédito sobre frete (que atende os pressupostos e requisitos da Lei 10.637/02) ao crédito presumido decorrente a aquisição de insumos previsto pela norma 10.925/04, primeiro pelo fato da aquisição do insumo e contratação do frete decorrerem de situações totalmente distintas; segundo pela absoluta falta de previsão legal para tanto; e terceiro pelo próprio contexto normativo e objetivos que permeiam a não-cumulatividade que se mostram totalmente avessos à interpretação dada pelo Ilmo. Auditor Fiscal no presente caso.

A respeito do item c.3.3) Do direito ao frete na transferência de leite cru entre estabelecimentos, a empresa alega que contrata serviços de transporte para transferir de uma unidade para outra matéria-prima ou subproduto do leite (produtos em elaboração) para tratamento e elaboração, sendo encaminhado para unidade industrial específica, onde, após o devido tratamento se torna apto ao consumo e condiciona para posterior revenda.

Consigna ainda que como a prestação de serviço de frete em elaboração é tributada pelas contribuições ao PIS e COFINS e a mesma se revela como um custo necessário à sua atividade produtiva, não há razão para persistir na referida glosa, devendo ser reconhecida a legitimidade do seu creditamento com base no art. 3º, inciso II, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 e no art. 90 do RIR/99.

A respeito do item c.3.4) Do direito de crédito na transferência de produtos semiacabados ou acabados, a empresa alega que procede a transferência, de uma unidade para outra, de determinados produtos extraídos de sua matéria-

prima principal “leite in natura” para devido tratamento e elaboração, como é o caso do creme do leite bruto, que é transferido para unidade industrial específica da REQUERENTE, que após o devido tratamento o torna apto ao consumo e acondiciona para posterior revenda.

Segundo a contribuinte, dessa forma, o frete de produtos em elaboração se subsume ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Lei nº 10.833/03 e 10.637/02, visto que são serviços contratados para proporcionar a continuidade do processo produtivo.

Alega ainda que como a prestação de serviço de frete em elaboração é tributada pelas contribuições ao PIS e à COFINS e a mesma se revela como um custo necessário à sua atividade produtiva, não há razão para persistir a referida glosa, devendo ser reconhecida a legitimidade do seu creditamento com base no art. 3º, inciso II, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 e no art. 290 do RIR/99.

A respeito do item c.4) Do direito ao crédito presumido de origem vegetal – lenha, a empresa salienta que em se tratando de insumo diretamente ligado e consumido no seu processo de produção, ainda que adquiridos de pessoas físicas, em conformidade com a Lei nº 10.935/2004 e IN 660/2006 é legítimo o direito creditório em tela, devendo o despacho ser reformado nesse ponto.

Em seguida, em 20/03/2020, juntou Manifestação de Inconformidade complementar, fls. 723/732, em que requer que seja aplicado o entendimento firmado pelo Parecer Normativo nº 05/2018 e pela Instrução Normativa nº 1.911/2019, em relação ao conceito de insumo consolidado após o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e a emissão da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN, compreendendo embalagens, frete, armazenagem e manutenção de máquinas e equipamentos, e, conseqüentemente, seja reformado o Despacho Decisório combatido para deferir a integralidade do direito creditório pleiteado.

E, por último, em 16/07/2020, juntou Petição, fls. 736/740, em que requer seja determinado o ressarcimento da totalidade dos créditos presumidos já reconhecidos/reclassificados no Despacho Decisório, com seu imediato levantamento e depósito em conta do contribuinte, haja vista tratar-se de direito incontroverso.

É o relatório.”

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

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

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

CRÉDITOS REFERENTES A INSUMOS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

Se o contribuinte não apresenta elementos de prova suficientes a comprovar que determinados gastos com bens e serviços seriam caracterizados como insumo, para fins da legislação do PIS e da Cofins, devem-se manter as glosas efetuadas pela Fiscalização sobre essas rubricas.

OUTROS CRÉDITOS. FRETE NA COMPRA. FRETE NA VENDA. LENHA.

Se o contribuinte não apresenta elementos de prova suficientes a comprovar que determinados gastos com bens e serviços estão vinculados, ainda que indiretamente, ao processo produtivo ou a possibilidade de creditamento esteja prevista na legislação do PIS e da Cofins, devem-se manter as glosas efetuadas pela Fiscalização sobre essas rubricas.

CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA.

Quando as aquisições se referirem a leite (cru) in natura de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel desse produto, aplica-se a alíquota de 60% para fins de cálculo do crédito presumido, conforme disposição do art. 8º, §§ 1º, II, e 3º, I (vigente à época do pedido de ressarcimento), da Lei nº 10.925/2004.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto, em apertada síntese, com os seguintes pontos:

1. DIREITO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE
2. CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS
3. IRREGULARIDADE DAS GLOSAS MANTIDAS PELO ACÓRDÃO
  - A. Bens para Revenda - Revenda de Leite em Pó
  - B. Bens Utilizados como Insumos - Crédito Presumido de Leite Cru
  - C. Bens Utilizados como Insumos – Material de Embalagem
  - D. Serviços Utilizados como Insumos - Serviço de Resfriamento de Leite Cru
  - E. Frete na Compra de Leite in Natura
  - F. Frete na Transferência entre Estabelecimentos
  - G. Frete na Transferência de Produtos Semi-acabados ou Acabados
  - H. Crédito com Energia Elétrica – Crédito de Origem Vegetal (lenha)
4. CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC DOS CRÉDITOS

## 5. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

É o relatório.

### VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata-se de processo de Pedido de Ressarcimento de crédito oriundo de Contribuição para o Cofins, mercado interno, não cumulativo, dos períodos de apuração compreendidos no 2º trimestre de 2013.

#### Da preliminar

Em solicitação preliminar, a Contribuinte solicita a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mencionando que é de rigor a imediata suspensão da exigibilidade do saldo devedor remanescente, decorrente das DCOMPs não homologadas ou homologadas parcialmente, até que sobrevenha decisão definitiva nestes autos.

A suspensão requerida via preliminar é devida em virtude da previsão legal no Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966. artigo 151, inciso “III”:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;”

Pelo exposto, acolho a preliminar quanto à confirmação de suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante o processo administrativo, até a solução definitiva desses autos.

#### Do Mérito

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte descreve sobre a apropriação de créditos tributários de PIS/Cofins pelo regime não cumulativo, e sua base legal. Informa também o conceito de insumo, pelos critérios da essencialidade e relevância, relacionado ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Seguem abaixo temas a serem tratados no presente processo:

### A) Bens para Revenda - Revenda de Leite em Pó

A fiscalização glosou os créditos relativos à revenda de leite cru resfriado e de achocolatado por entender se tratar de suspensão tributária ou alíquota zero, o que não teria previsão legal para o creditamento.

Note-se trechos do Acórdão de Manifestação de Inconformidade quanto a esse tema:

“Nessa rubrica, a Fiscalização glosou créditos relativos à revenda de leite em pó, uma vez que essa operação é tributada à alíquota zero (Lei nº 10.925/2004, art. 1º), por conseguinte não enseja creditamento.

Em relação à aquisição de c.1) Bens para revenda (revenda de leite em pó), a empresa alega que teria direito ao creditamento, posto que o referido produto constitui matéria-prima em seu processo produtivo e, como tal, merece ser objeto de apropriação de crédito de PIS e Cofins. Sustenta ainda que a glosa das aquisições do referido insumo resulta em mitigação do princípio da não-cumulatividade.

Enfrentando o tema, percebe-se que as alegações da empresa não desconstituem os fundamentos pelos quais a Fiscalização glosou os créditos relativos à aquisição de leite pó, qual seja, estar sujeito à alíquota zero. Assim, sendo corolário do princípio da não-cumulatividade, as hipóteses de creditamento estão, salvo exceção legal, vinculadas à tributação nas duas pontas da cadeia comercial (compra e venda).

Logo, rejeita-se a alegação da contribuinte em relação a este tópico, posto que produtos adquiridos com alíquota zero não dão direito ao creditamento de PIS e Cofins.”

A Contribuinte expõe que, ainda que as aquisições de leite sejam tributadas pela alíquota zero, é legítimo o direito creditório, uma vez que constitui matéria prima utilizada em seu processo produtivo e atividade empresarial, demonstrada sua essencialidade e relevância.

Nesse contexto, deve-se ter em conta que, excepcionalmente, para os casos de aquisição de bens e serviços isentos, e somente neste caso, as leis preveem que tal vedação somente se aplica ante a condição de os bens adquiridos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pelas contribuições.

Sobre esse tema, deve-se ter em conta a Solução de Consulta COSIT nº 227 de 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637/2002, arts. 3º, § 2º, II, e 5º, III.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III.

Conforme descrito na solução de consulta acima, há vedação quanto à apropriação de crédito de PIS/Cofins de bens e serviços adquiridos sem incidência tributária ou com alíquota zero, ou mesmo com suspensão da contribuição, independentemente da destinação dos bens e serviços adquiridos.

Por todo o exposto, para o caso em questão que se trata de aquisições com suspensão tributária e alíquota zero, não é prevista a apropriação de crédito de PIS/Cofins. Por esse motivo, voto pela glosa dos créditos de leite em pó para revenda.

#### B) Bens Utilizados como Insumos - Crédito Presumido de Leite Cru

Alega a Contribuinte que o crédito presumido, por ser passível de compensação apenas com débitos de PIS/Pasep e COFINS, não teria valia para as empresas que atuam exclusivamente com a industrialização e comercialização de produtos em que a venda não sofre a incidência das referidas contribuições, uma vez que estão sujeitas à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS.

A recorrente concluí que as pessoas jurídicas poderiam não somente compensar esses créditos com débitos próprios ou “ressarci-los em dinheiro”.

Note-se abaixo trecho de decisão do CARF no Acórdão 3201003.210, de 25 de outubro de 2017, quanto ao tema tratado nesse tópico:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 (...)

CRÉDITO PRESUMIDO - UTILIZAÇÃO - LIMITAÇÃO

A própria Lei nº 10.925/2004 já limitou a utilização do crédito presumido previsto em seu art. 8º à dedução de débitos das contribuições para o PIS e para a Cofins não cumulativos. (...)

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Giovanni Vieira e Winderley Moraes Pereira, que negavam provimento quanto a impossibilidade da compensação de créditos da Cofins. Fez sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. Leonardo Aguirra de Andrade, OAB-SP 298.150, escritório Andrade Maia Advogados. “

Conforme mencionado na jurisprudência acima, há a limitação legal pela utilização do crédito presumido à dedução das contribuições com PIS/Cofins não cumulativo.

Adicionalmente, note-se Acórdão do CARF nº 3101-001.960, no processo nº 13766.720219/2016-94, de 18 de julho de 2024, o qual informa a impossibilidade de creditamento via ressarcimento do leite in natura até 01/02/2016:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. AQUISIÇÃO DE LEITE IN NATURA DE COOPERADO. APURAÇÃO LIMITADA À RECEITA DA VENDA DECORRENTE DA COMPRA. DECISÃO RECORRIDA MANTIDA.

Até 01/02/2016, o crédito presumido apurado por cooperativa à luz do art. 8º da Lei 10.925/2004, estava sujeito ao limite imposto pelo art. 9º da Lei nº 11.051/2004. Significa que, até a edição da Lei nº 13.137/2015, era vedado aproveitamento de crédito presumido por cooperativa de modo diverso àquele previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004 c/c art. 9º da Lei nº 11.051/2004. (...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do argumento subsidiário “das exclusões da base de cálculo previstas no art. 17 da Lei nº 10.684/2003 e art. 1º da Lei nº 10.676/2003” e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.”

Notadamente, não há previsão legal para utilização do crédito presumido da agroindústria em pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, mas apenas para desconto na escrita fiscal na apuração das contribuições não cumulativas. Por esse motivo, voto pela manutenção da glosa dos créditos presumidos solicitados como ressarcimento ou compensação.

### C) Bens Utilizados como Insumos – Material de Embalagem

A Fiscalização separou os itens em análise entre: materiais para embalagem e materiais para transporte. Somente às embalagens incorporadas ao produto foram consideradas como geradoras de crédito tributário pelas autoridades fiscais. Os classificados como materiais para o transporte foram glosados nesse processo.

Note-se trecho do Acórdão de Manifestação de Inconformidade sobre essa temática:

“foram glosados valores de aquisição de embalagens utilizadas no acondicionamento para transportes das mercadorias. Verificou-se que as embalagens apresentadas como caixas de papelão, filme stretch, película transparente, bobina plástica, cantoneiras, dentre outros, são utilizadas exclusivamente para embalar várias unidades do produto para transporte das mercadorias. (...)

Tem-se, portanto, que o conceito de insumo abrange somente a embalagem que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.”

A Contribuinte descreve a importância das embalagens para proteção e acondicionamento dos seus produtos alimentares. Note-se sua exposição a respeito no Recurso Voluntário:

“Ressalte-se, ainda, que as caixas de papelão possuem a função de proteger o produto fabricado contra avarias, bem como evitar agentes contaminantes externos, haja vista a fragilidade do produto, observando as condições de armazenamento e transporte dos alimentos nos estabelecimentos industrializados, regulamentadas pelas legislações federais: Portaria SVS/MS nº 326/1997; Resolução – RDC Anvisa nº 275/2002; e Resolução RDC nº 216/ 2004.

De acordo com a ANVISA, o estabelecimento no qual são realizadas algumas das atividades de produção/industrialização, fracionamento, armazenamento e transportes de alimentos industrializados devem propiciar condições tais que impeçam a contaminação e/ou a proliferação de micro-organismos e protejam contra a alteração do produto e danos aos recipientes ou embalagens (...)

Portanto, A CORRETA ARMAZENAGEM DOS INSUMOS, DE PRODUTOS INACABADOS E DOS PRODUTOS ACABADO NÃO É UMA ESCOLHA DA EMPRESA, MAS UMA EXIGÊNCIA DA ANVISA, de modo que a Recorrente dispense recursos para tal finalidade, objetivando cumprir as determinações legais, a fim de poder encerrar o ciclo produtivo da sua atividade econômica.”

O creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada (tal como definido pelo STJ e adotado pelo CARF). Nesse contexto, os materiais de embalagem - como caixas de papelão, filme *stretch*, película transparente, bobina plástica, cantoneiras, dentre outros - geram direito ao crédito tributário, uma vez que esses produtos constituem insumos, sendo essenciais e relevantes para o desenvolvimento das suas atividades industriais.

De fato, a falta desses materiais compromete diretamente a integridade e qualidade do produto produzido pela contribuinte.

Note-se Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o qual descreve como conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, os bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

Notadamente, os custos e despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Pelos motivos expostos, voto na reversão das glosas dos materiais de embalagem.

#### D) Serviços Utilizados como Insumos - Serviço de Resfriamento de Leite Cru

A Manifestação de Inconformidade concluiu pela não reversão da glosa quanto ao resfriamento de leite cru, por entender que essa não faz parte do processo produtivo, sendo aplicado anteriormente ao transporte com a finalidade de proteger o produto contra deterioração.

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte descreve sua atividade como empresa produtora de leite e derivados, e explica que se tratam de produtos perecíveis e destinados ao consumo humano. Demonstra que em toda sua cadeia produtiva está sujeita a inúmeras normas

de vigilância sanitária e Ministério da Agricultura e que visam resguardar a qualidade dos produtos que serão comercializados.

Seguem trechos do Recurso Voluntário, confirmando a relação entre o serviço de resfriamento de leite cru e a sua atividade econômica:

“a não refrigeração do leite resultaria na sua deterioração, inviabilizando, conseqüentemente, o prosseguimento do processo produtivo.

Mas não bastasse isso, o serviço de refrigeração do processo produtivo do leite é medida imposta pela própria lei à qual a Recorrente está adstrita. Ou seja, trata-se de insumo do processo produtivo imposto por determinação legal, sendo que O CORRETO RESFRIAMENTO DO LEITE IN NATURA NÃO É UMA ESCOLHA DA EMPRESA, MAS UMA EXIGÊNCIA LEGAL.

Sendo assim, resta inequívoco que a Recorrente dispense recursos para tal finalidade objetivando cumprir as determinações legais, e para poder encerrar o ciclo produtivo da sua atividade econômica.”

De fato, conforme demonstra a Contribuinte, caso não fosse realizado o serviço de resfriamento do leite cru, haveria a perda do produto final. No caso em análise, note-se a ocorrência do conceito de insumo, uma vez que na aquisição de serviço verificou-se que sua subtração resulta na impossibilidade ou inutilidade da produção. Notadamente, a falta desse serviço obsta a atividade da empresa e acarreta substancial perda da qualidade do produto daí resultante. E, conforme observado pela contribuinte, a refrigeração é obrigatória por lei, e não uma opção da empresa.

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa da aquisição de serviço de resfriamento de leite cru.

#### E) Frete na Compra de Leite in Natura

As autoridades fiscais glosaram o serviço de frete na compra de leite in natura, com a justificativa de inexistência de previsão legal específico para o crédito da não cumulatividade.

Vide trecho mencionado no Acórdão da Manifestação de inconformidade de que essa aquisição de serviço se referiria a crédito presumido:

“No caso sob análise, o frete advém de aquisições de leite in natura de pessoas físicas. Essas aquisições não dão direito ao chamado crédito básico, uma vez que esse está limitado às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Entretanto, as compras de leite efetuadas de pessoas físicas permitem o cálculo de crédito presumido no percentual de 60% das alíquotas do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nos termos do disposto no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Nesse caso, como a possibilidade de creditamento dos valores

despendidos com frete só é possível por ele integrar o custo de aquisição do bem, entendemos que o cálculo desses créditos deva se dar da mesma forma como ocorre o cálculo do crédito do insumo.

Resumindo, a despesa de frete na aquisição de leite dos produtores ou das cooperativas dá-se pelo creditamento das mesmas do crédito presumido, quais sejam, 0,99% para o Pis e 4,56% para a Cofins.”

A Contribuinte em seu recurso expõe que inexistente previsão legal que subordine a apuração do crédito de frete à possibilidade de concessão de crédito do bem transportado. Nesse contexto assim descreve:

“Assim, uma vez provado que o frete configura dispêndio para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Não se trata, portanto, da apuração de créditos de PIS/COFINS sobre os insumos sujeitos ao crédito presumido, mas sim quanto às operações de frete que, de fato, são essenciais para que o processo produtivo se perfectibilize.

Não se pode olvidar que sem o transporte dos insumos, sejam eles adquiridos no mercado interno ou externo, o processo produtivo da Recorrente sequer se iniciaria, restando inequívoca a sua imprescindibilidade no desenvolvimento das suas atividades da Requerente, sendo de rigor a manutenção do creditamento por ela efetuado. (...)

Evidente, portanto, que o frete contratado pela Recorrente constitui insumo indispensável à realização de suas atividades, conforme exhaustivamente exposto, sendo tal operação dissociada da efetiva compra dos insumos – independentemente da sua forma de tributação, razão pela qual se mostra como melhor medida a desconstituição das glosas de créditos apurados a este título.”

Deve-se ter em conta que está simulado o tema do creditamento do frete na aquisição de insumos não onerados de PIS/Cofins, desde que os serviços sejam registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, e tenham sido efetivamente tributados por essas contribuições. Note-se súmula CARF nº 188 mencionada:

“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”

São passíveis de creditamento os fretes nas aquisições de leite *in natura*, desde que tenham sido tributados pelo PIS/Cofins, suportados pelo adquirente e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, que não seja a fornecedora do leite *in natura*. Entretanto, conforme trecho acima do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, no caso em questão as aquisições de serviço de frete do presente processo tratam de contratação de pessoa física produtora de leite *in natura*, e não de contratação de pessoa jurídica no país.

No artigo 3º, § 2º, “I” das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, há proibição ao crédito do valor de mão-de-obra paga a pessoa física, assim, por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas referentes a pagamentos por serviços prestados, como no caso de contratação de frete.

No Recurso Voluntário não foram apresentadas informação e documentação que comprovasse não se tratar de frete de pessoa física, como apontado pela fiscalização.

Pelo exposto, voto pela manutenção da glosa dos fretes contratados na compra de leite *in natura*.

#### F) Frete na Transferência entre Estabelecimentos

O Acórdão da Manifestação de Inconformidade descreveu que a Fiscalização considerou que o frete na transferência entre estabelecimentos se refere à movimentação de matéria prima, o que ocorre após o resfriamento do leite cru:

“Frete na transferência é relativo ao transporte de leite cru desde o produtor até os postos de captação. Depois esse produto, resfriado, é transportado para a indústria, caracterizando essa operação frete entre estabelecimentos da mesma empresa, ou seja, fretes de transferência de matéria-prima (pontos de coleta de leite e indústria), sem possibilidade de aproveitamento, que por vezes se confunde com crédito na venda, que analisaremos a seguir.”

A Contribuinte explica que para essa transferência de matéria prima entre seus estabelecimentos, efetua a contratação de prestadoras de serviços de transporte especializados, uma vez que são para o transporte de produtos alimentares.

Notadamente, a transferência de produtos alimentícios inacabados é essencial a atividade econômica da Contribuinte.

Nesse sentido, cito o recente Acórdão nº 9303-016.597 – CSRF/3ª TURMA, de 14/03/2025, do Processo: 10830.914152/2012-14:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Em consonância com o decidido pelo STJ ao apreciar o REsp n.º 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, há de ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições nos fretes de insumos e de produtos inacabados entre seus estabelecimentos.”

Considerando o processo produtivo da Contribuinte e a essencialidade e a relevância do frete de produtos inacabados, entendo que os valores decorrentes da contratação desses serviços adequam-se ao conceito de insumos (art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), de modo que devem gerar direito aos créditos das contribuições. Portanto, voto pela reversão das glosas quanto ao frete entre estabelecimentos de produtos inacabados.

#### G) Frete na Transferência de Produtos Semi-acabados ou Acabados

As autoridades fiscais mantiveram a glosa, justificando que os fretes se referem a produtos acabados, conforme trecho abaixo do Acórdão da Manifestação de Inconformidade:

“Como no caso que aqui se tem, o transporte entre filiais somente ocorre quando o processo de industrialização já finalizou e as mercadorias estão prontas para serem comercializadas, o serviço de frete não consiste de insumo aplicado na produção de um bem, não ocorrendo, portanto, a primeira hipótese de creditamento.”

Por sua vez, o contribuinte alega os fretes contratados pela empresa se referem a custo indispensável e essencial para a consecução de seu objeto social.

Quanto ao tema item frete de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, deve-se ter conta que há recente Súmula do CARF a respeito:

“Súmula CARF nº 217 Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024 Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.”

Em virtude da aplicação da mencionada Súmula CARF nº 217, voto para manutenção da glosa dos fretes em análise.

#### H) Crédito com Energia Elétrica – Crédito de Origem Vegetal (lenha)

A Fiscalização expõe que as aquisições de lenha de eucalipto se referem a combustível gerador de calor (energia térmica). Entretanto, explica que somente haverá direito ao crédito presumido.

Conforme tema já discutido no item de creditamento de leite cru acima, o crédito presumido deve somente ser utilizado na dedução das contribuições com PIS/Cofins. Ou seja, não é permitida a realização de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, mas apenas pode-se descontar na escrita fiscal na apuração das contribuições não cumulativas.

Ressalte-se que no artigo 3º, § 2º, “II” das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, há proibição ao crédito quando da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento de PIS/Cofins.

Voto pela glosa dos créditos presumidos de aquisição de lenha solicitados como ressarcimento ou compensação.

#### CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC DOS CRÉDITOS

A Contribuinte explica que não pode suportar a resistência ilegítima da glosa do seu crédito e, após o processo administrativo, ter disponibilizado o crédito sem sua recomposição monetária.

Quanto a regra tributária, deve-se notar que a aplicação da taxa Selic na correção dos créditos de Pis e Cofins não cumulativos não era permitida quanto da aplicação da Súmula Carf n.º 125. Entretanto, tal súmula foi revogada, perdendo sua validade, conforme portaria abaixo:

“CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS PORTARIA CARF/ME Nº 8.451, DE 22 DE SETEMBRO DE 2022 Revoga a Súmula CARF nº 125.

O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no uso da atribuição que lhe confere o § 4º do art. 74 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e considerando o que consta do Recurso Especial nº 1.767.945/PR e da Nota Técnica SEI nº 42950/2022/ME, integrante dos autos do Processo SEI nº 15169.100277/2022-18, resolve:

Art. 1º Fica revogada a Súmula CARF nº 125.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA”

Conforme ressaltado pela Contribuinte no Recurso Voluntário, o STJ em julgamento realizado no dia 12/02/2020 em sede de recurso repetitivo (Tema/Repetitivo 1003), reconheceu a incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos a partir do dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007.

Levando em consideração as decisões do STJ e do Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho 2021, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 2.055, de 2021, especificamente no art. 152, dispondo que créditos restituídos, reembolsados ou compensados devem ser acrescidos pela Taxa SELIC, bem como nos casos em que seu ressarcimento ultrapassar o prazo de 360 dias da data de protocolo do pedido, conforme abaixo:

“Art. 152. Na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, aplica-se à parcela do crédito não ressarcida ou não compensada o acréscimo de que trata o caput do art. 148. (...)

§ 1º No cálculo dos juros de que trata o caput, será observado como termo inicial o mês subsequente ao do trecentésimo sexagésimo primeiro dia, contado da data do protocolo do pedido de ressarcimento original. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2214, de 02 de setembro de 2024)

§ 2º O termo final da valoração do crédito objeto de pedido de ressarcimento deverá ser:

I - na hipótese de ressarcimento, quando a quantia for disponibilizada ao contribuinte;

II - na hipótese de compensação declarada, quando houver a entrega da declaração de compensação original; e

III - na hipótese de compensação de ofício, quando ela for considerada efetuada.”

Notadamente, tendo sido constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito, a correção monetária pela Taxa SELIC deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte.

Pelos motivos expostos e conforme reconhecido pelo STJ, voto por acolher a aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido, de acordo com decisão do STJ submetida à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.767.945), em conformidade com o cancelamento da súmula CARF nº 125.

### **Conclusão**

Como resumo dos itens de mérito, voto por dar provimento parcial, com reversão da glosa dos seguintes itens: materiais de embalagem, serviço de resfriamento de leite cru e frete entre estabelecimentos de produtos inacabados.

Adicionalmente, voto por acolher a aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido.

*Assinado Digitalmente*

**Fabiana Francisco de Miranda**