



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.900005/2020-18
ACÓRDÃO	3402-012.542 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA REGIONAL DE COMERCIALIZAÇÃO DO EXTREMO OESTE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO OPERACIONAL. SERVIÇOS DE CONFECÇÃO DE FAIXAS E LAVAGEM DE VEÍCULOS. PROPAGANDA E PUBLICIDADE. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. ASSESSORIA E CONSULTORIA. TELECOMUNICAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de uso e consumo operacional e os serviços de confecção de faixas, lavagem de veículos, propaganda e publicidade, representação comercial, assessoria e consultoria e telecomunicações não são consideradas insumos geradores de créditos não cumulativos, haja vista que não integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

CUSTOS COM TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ. SÚMULA CARF Nº 217.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes

previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

Súmula CARF nº 217: 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.

CRÉDITOS. INSUMOS. ALUGUEL DE MARCAS. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de despesas de contrato de licença de uso de marca não permite a apuração de créditos não cumulativos na modalidade aquisição de insumos uma vez que não se trata de aquisição de serviços.

INSUMO. FRETE DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE.

Os fretes de aquisição de matérias-primas são essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003. São passíveis de creditamento os fretes nas aquisições de leite in natura, desde que tenham sido tributados pela(o) COFINS, suportados pelo adquirente e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, que não seja a fornecedora do leite in natura.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.637, de 2002.

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGO 373, INCISO I DO CPC.

Em processos decorrentes da não-homologação de declaração de compensação, deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar de maneira inequívoca a liquidez e certeza de seu direito de crédito. Incidência do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que sejam revertidas as glosas relativas às despesas

identificadas como “Fretes Sobre a Compra de Leite in Natura” e “Serviços de Transporte de Funcionários”.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral) e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Honório dos Santos, substituído pelo conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório.

A Manifestação de Inconformidade foi apresentada contra Despacho Decisório proferido pela DRF de Joaçaba, o qual deferiu parcialmente o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep vinculado à receita de vendas no mercado interno não tributado, assim como deferiu parcialmente o pedido de resarcimento de crédito presumido da Agroindústria.

O Acórdão proferido pela DRJ 09 foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando a sua realização revela-se prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem resarcidos.

COOPERATIVAS. CRÉDITO BÁSICO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS DE COOPERADOS. VEDAÇÃO.

As cooperativas somente podem descontar créditos básicos calculados sobre bens e serviços adquiridos de não associados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

INSUMO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

CRÉDITO. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITOS. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO PERIÓDICA DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os bens utilizados na manutenção periódica de partes do ativo imobilizado responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço da pessoa jurídica são considerados insumos geradores de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM TRANSPORTE E ASSISTÊNCIA MÉDICA DE FUNCIONÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra geral, não são considerados insumos as despesas destinadas a viabilizar a atividade de 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 seguro e seguro de vida.

CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO OPERACIONAL. SERVIÇOS DE CONFECÇÃO DE FAIXAS E LAVAGEM DE VEÍCULOS. PROPAGANDA E PUBLICIDADE. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. ASSESSORIA E CONSULTORIA. TELECOMUNICAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de uso e consumo operacional e os serviços de confecção de faixas, lavagem de veículos, propaganda e publicidade, representação comercial, assessoria e consultoria e telecomunicações não são consideradas insumos geradores de créditos não cumulativos, haja vista que não integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

CRÉDITOS. INSUMOS. ALUGUEL DE MARCAS. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de despesas de contrato de licença de uso de marca não permite a apuração de créditos não cumulativos na modalidade aquisição de insumos uma vez que não se trata de aquisição de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é vedada a apuração de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO.

O custo de aquisição de bens para o ativo imobilizado somente enseja o direito a crédito não cumulativo caso sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

FRETE NA COMPRA DE BENS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Somente dão direito aos créditos básicos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os custos com fretes sobre aquisições de bens e serviços que também proporcionam créditos das contribuições.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios com fretes relativos às transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não ensejam o direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, uma vez que não são consideradas insumos.

CRÉDITO PRESUMIDO. REVENDA DE LEITE IN NATURA. SUSPENSÃO.

A revenda de leite in natura a granel deve ser efetuada obrigatoriamente com suspensão da incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, implicando o estorno de eventuais créditos apurados na proporção das vendas efetuadas.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA APÓS 360 DIAS DO PROTOCOLO.

Nos termos da Nota Técnica CODAR/RFB nº 22 de 30/06/2021, deve ser aplicada a taxa SELIC aos créditos de ressarcimento de PIS/Pasep e de Cofins, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não resarcido ou compensado, considerando Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via eletrônica em 18/01/2022 e apresentou Recurso Voluntário em 15/02/2022, pelo qual pediu a reforma do acórdão recorrido e a homologação do pedido de ressarcimento.

Inicialmente este Colegiado resolveu por converter o julgamento do recurso em diligência, para que a Unidade de Origem realizasse as seguintes providências:

- a)** Intimar a Recorrente para, dentro de prazo razoável, demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- b)** Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada nesta Resolução;
- c)** Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no Item “a”, respondendo aos quesitos apresentados em peça recursal, bem como manifestando-se sobre os documentos apresentados pela Recorrente, analisando o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- d)** Recalcular as apurações e resultado da diligência;
- e)** Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

Com a conclusão da diligência, o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Cumpre observar que a Recorrente é uma sociedade cooperativa que industrializa, comercializa e fornece bens tanto para seus associados quanto para terceiros, adotando o regime não cumulativo de PIS e COFINS, e tributando seus rendimentos com base no Lucro Real.

O Pedido de Ressarcimento objeto deste litígio foi homologado parcialmente em Despacho Decisório, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Período de apuração: 4º trimestre de 2017.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO.

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados no regime não-cumulativo poderão ser utilizados para o desconto das referidas contribuições no período e, nas hipóteses admitidas pela legislação aplicável à matéria, o saldo credor acumulado ao final de cada trimestre, remanescente após as deduções do valor a recolher das respectivas contribuições, poderá ser objeto de compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou ser objeto de ressarcimento.

Direito creditório reconhecido parcialmente.

Com isso, foi reconhecido pela Unidade Preparadora o direito creditório vinculado à receita de vendas no mercado interno não tributado, bem como o crédito presumido da Agroindústria, ambos apurados no 4º trimestre/2017.

Tendo em vista a legislação vigente na época, considerou a Fiscalização pela apropriação indevida de créditos vinculados à receita não tributada – mercado interno, relacionados a bens para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, bens registrados no ativo imobilizado e aluguel de máquinas e equipamentos e frete na operação de venda. Além disso, a fiscalização verificou inconsistências na apuração do crédito presumido.

Por sua vez, argumentou a defesa que o frete pago nas compras sobre leite *in natura* refere-se ao frete na coleta do leite junto aos produtores, fazendo parte do custo da matéria-prima, sendo que o serviço de transporte é tributado normalmente, tratando-se de operações distintas.

Igualmente argumentou que não deve prosperar a glosa de créditos por não enquadramento no conceito de insumos, visto tratar-se de custos e despesas necessários ao desempenho das operações de produção. Na sequência, abordou especificamente cada item glosado e, ao final, pediu para que as despesas cujos créditos foram glosados sejam computadas à base de cálculo dos créditos, pois são essenciais para o desempenho das atividades da empresa.

A Recorrente trouxe em peça recursal os seguintes quesitos para realização de diligência:

- 1.** As mercadorias adquiridas para revenda que geraram créditos de PIS e COFINS, foram todas revendidas com tributação integral das contribuições para o PIS e COFINS?
- 2.** Observando a resposta do quesito anterior, qual seria a CST adequada em relação ao PIS e COFINS para ser utilizada nas referidas aquisições?
- 3.** Os fretes pagos na compra de leite *in natura* estão sujeitos ao pagamento do PIS e COFINS pelo fornecedor do frete? Esses mesmos fretes compõem o custo de produção?
- 4.** Com relação as aquisições de bens e serviços glosados sob a argumentação de que não se enquadram no conceito de insumos de produção: esses bens e serviços compõem o custo de produção ou preço de venda dos produtos industrializados e comercializados pela Impugnante?
- 5.** Quais são os processos produtivos executados pela Impugnante na entrada do leite *in natura*. Existe alguma exceção ou todo o leite passa por esse mesmo processo?
- 6.** Qual é a finalidade do milho adquirido pela Impugnante sobre o qual foi apropriado crédito presumido?

Cumpre observar que a DRJ de origem analisou o direito creditório já sob o novo conceito adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

Todavia, como não foi oportunizado pela DRJ à Contribuinte a comprovação dos critérios da essencialidade e relevância, de modo a permitir os créditos sobre as despesas indicadas, através da **Resolução nº 3402-003.738**, este Colegiado resolveu por converter o julgamento do recurso em diligência, para que a Unidade de Origem realizasse as seguintes providências:

- a)** Intimar a Recorrente para, dentro de prazo razoável, demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou

relevância, delimitados no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

- b) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada nesta Resolução;
- c) Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no Item “a”, respondendo aos quesitos apresentados em peça recursal, bem como manifestando-se sobre os documentos apresentados pela Recorrente, analisando o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- d) Recalcular as apurações e resultado da diligência;
- e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

Em cumprimento à diligência, a Unidade Preparadora intimou a Contribuinte a demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ.

Em resposta, a Recorrente apresentou informações; demonstrativo com relação individualizada dos bens e serviços glosados; explicação detalhada de sua utilização e indicação das contas contábeis utilizadas para o lançamento dos custos de produção; e cópia dos lançamentos dos custos no livro razão.

A Autoridade Fiscal emitiu a **Informação Fiscal nº 2.295-2024/EQAUD4/DEVAT/SRRF09/RFB, de 7 de outubro de 2024**, com as conclusões que serão abaixo demonstradas.

2.1. Dos quesitos formulados pela Recorrente

A Unidade Preparadora assim respondeu os quesitos indicados pela defesa:

- 1. As mercadorias adquiridas para revenda que geraram créditos de PIS e COFINS, foram todas revendidas com tributação integral das contribuições para o PIS e COFINS?**

Exetuadas situações específicas como a exportação, a tributação na revenda segue a tributação da mercadoria em sua aquisição. Assim, considerando o disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que estabelece que não dará direito a crédito o valor das aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, conclui-se que as aquisições de mercadorias para

revenda que geraram créditos de PIS e COFINS devem ser necessariamente tributadas, assim como as respectivas receitas de revenda.

Em exame amostral da tributação das mercadorias adquiridas para revenda, e que geraram créditos de PIS e COFINS, verificou-se que foram tributadas na revenda conforme o esperado. Ressalta-se que eventual revenda efetuada sem tributação representaria indício de mercadoria adquirida também sem tributação e, consequentemente, sem direito a crédito em sua aquisição.

2. Observando a resposta do quesito anterior, qual seria a CST adequada em relação ao PIS e COFINS para ser utilizada nas referidas aquisições?

O código CST a ser utilizado seria o CST 50 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno), inclusive na hipótese de revenda para associados, pois embora passíveis de exclusão da base de cálculo das contribuições, as receitas de vendas para associados não descharacterizam a tributação na operação que lhe deu origem e não equivalem à não incidência, conforme teor da Solução de Consulta Cosit nº 383, de 30 de agosto de 2017.

3. Os fretes pagos na compra de leite *in natura* estão sujeitos ao pagamento do PIS e COFINS pelo fornecedor do frete? Esses mesmos fretes compõem o custo de produção?

Sim, os fretes pagos na compra de leite *in natura* estão sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS e compõem o custo de produção da cooperativa.

4. Com relação as aquisições de bens e serviços glosados sob a argumentação de que não se enquadram no conceito de insumos de produção: esses bens e serviços compõem o custo de produção ou preço de venda dos produtos industrializados e comercializados pela Impugnante?

A princípio, pode-se afirmar que todos os custos suportados pela empresa irão compor o custo de produção ou o preço de venda dos produtos industrializados ou comercializados. Entretanto, cabe destacar que a composição no custo de produção ou no preço de venda dos produtos não é critério suficiente para o enquadramento de determinado bem ou serviço no conceito de insumo. Dessa forma, o conceito de insumos não se confunde com o conceito de custos de produção, conclusão esta que também se encontra no parágrafo 64 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

5. Quais são os processos produtivos executados pela Impugnante na entrada do leite *in natura*. Existe alguma exceção ou todo o leite passa por esse mesmo processo?

Os processos produtivos executados na entrada do leite *in natura* foram detalhados pela interessada na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário, nos seguintes termos: “Destaca-se, que a Impugnante ao receber o leite *in natura* dos produtores rurais realiza primeiramente as atividades

industriais de análise, filtragem e resfriamento para posteriormente destinar o leite para a produção de derivados.

Eventual excesso de leite para a produção é comercializada na forma de leite cru refrigerado a granel”.

6. Qual é a finalidade do milho adquirido pela Impugnante sobre o qual foi apropriado crédito presumido?

Segundo informações prestadas pela interessada em resposta ao item 3 da Intimação Fiscal nº 013-2020/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, o milho adquirido que gerou créditos presumidos é utilizado na produção de mercadorias de origem vegetal classificadas no capítulo 23 da NCM destinadas à alimentação bovina.

2.2. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

Cumpre observar que o Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, definiu que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Illegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
- a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
- b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 - b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Portanto, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

2.3. Dos Bens e Serviços indicados como insumos pela Recorrente

Na **Informação Fiscal nº 2.295-2024/EQAUD4/DEVAT/SRRF09/RFB, de 7 de outubro de 2024**, a Unidade Preparadora consolidou as informações constantes no demonstrativo apresentado pela interessada em resposta à intimação da diligência, com destaque para as rubricas de bens e serviços glosados e o detalhamento apresentado sobre a aplicação desses bens e serviços nas atividades da empresa.

Vejamos:

Descrição Operação e Aplicação dos Bens	Explicação sobre a aplicação dos bens e serviços
Combustíveis (Óleo Diesel Frotas)	Óleo diesel utilizado na frota de caminhões próprios da Cooperativa. Os caminhões são utilizados na coleta e transporte do leite in natura desde a propriedade do produtor rural até a indústria.
Fretes Sobre a Compra de Leite in Natura	Fretes pagos a Pessoa Jurídica para fazer a coleta e transporte do leite in natura desde a propriedade do produtor rural até a indústria.
Materiais de Manutenção de Veículos (Frotas)	Materiais e serviços de manutenção utilizados na frota de caminhões próprios. Caminhões utilizados na coleta e transporte do leite in natura desde a propriedade do produtor rural até a indústria.
Materiais de Uso e Consumo Operacional	Materiais de uso operacional nos setores administrativos.
Serviços Contratados de Pessoa Jurídica	Despesas com propaganda e publicidade utilizado para a divulgação e comercialização dos produtos produzidos pela Cooperativa.
Serviços Contratados de Pessoa Jurídica	Materiais e serviços de manutenção utilizados na frota de caminhões próprios. Caminhões utilizados na coleta e transporte do leite in natura desde a propriedade do produtor rural até a indústria.

Descrição Operação e Aplicação dos Bens	Explicação sobre a aplicação dos bens e serviços
Serviços de Assessoria e Consultoria	Despesas com assessoria e consultoria prestados por Pessoa Jurídica.
Serviços de Propaganda e Publicidade	Despesas com propaganda e publicidade utilizado para a divulgação e comercialização dos produtos produzidos pela Cooperativa.
Serviços de Representação Comercial	Comissão paga referente a representação comercial sobre a venda de produtos produzidos pela Cooperativa.
Serviços de Telecomunicações	Despesas com telefonia e internet utilizados nos processos operacionais da Cooperativa.
Serviços de Transporte de Funcionários	Serviço de transporte de funcionários contratado de pessoa jurídica. Ônibus que faz o transporte dos funcionários dos setores de produção.

Aplicando o conceito de insumo segundo os critérios estabelecidos no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, resta evidente que “*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*”.

2.3.1. Das Despesas com Setor Administrativo, Assessoria e Consultoria, Propaganda e Publicidade, Representação Comercial e Serviços de Telecomunicações.

Considerando as razões demonstradas neste voto com relação ao conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, conclui-se que está correta a conclusão da Unidade Preparadora.

O i. Auditor Fiscal esclareceu que despesas incorridas nos setores administrativos da pessoa jurídica não consistem em custos aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros e, consequentemente, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

Da mesma forma, as despesas com propaganda e publicidade consistem em gastos não relevantes e posteriores à finalização do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros e, consequentemente, não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de créditos das contribuições.

Reproduzo as conclusões da Unidade Preparadora em cumprimento à diligência:

Serviços Contratados de Pessoa Jurídica (Despesas com propaganda e publicidade)

33. Transcreve-se abaixo os esclarecimentos prestados pela interessada sobre as despesas com propaganda e publicidade:

“Despesas com propaganda e publicidade utilizado para a divulgação e comercialização dos produtos produzidos pela Cooperativa”.

34. Trata-se de despesas para divulgação e comercialização dos produtos já produzidos pela cooperativa, ou seja, são custos pós-produção.

35. No entanto, consoante as conclusões dos parágrafos 55 e 168, “c”, do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, os gastos posteriores à finalização do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros não podem, em regra, ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições. Exceções à regra seriam casos de bens e serviços considerados relevantes em razão de imposição legal, situação que não se verifica em relação aos custos com propaganda e publicidade aqui tratados.

36. Portanto, conclui-se pela manutenção das glosas, visto que despesas com propaganda e publicidade consistem em gastos não relevantes e posteriores à finalização do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros e, consequentemente, não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de créditos das contribuições.

Materiais de Uso e Consumo Operacional

37. Transcreve-se abaixo os esclarecimentos prestados pela interessada sobre as despesas com materiais de uso e consumo operacional:

“Materiais de uso operacional nos setores administrativos”.

38. Conforme a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, bem como conclusão constante no parágrafo 168, “a”, do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, “*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*”.

39. Conclui-se, portanto, pela manutenção das glosas, visto que despesas incorridas nos setores administrativos da pessoa jurídica **não** consistem em custos aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros e, consequentemente, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

Serviços de Assessoria e Consultoria

40. Transcreve-se abaixo os esclarecimentos prestados pela interessada sobre as despesas com serviços de assessoria e consultoria:

“Despesas com assessoria e consultoria prestados por Pessoa Jurídica”.

41. Nos termos estabelecidos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça nº julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

42. No entanto, a partir dos esclarecimentos prestados pela interessada, constata-se não ser possível enquadrar as despesas com serviços de assessoria e consultoria no conceito insumo, uma vez que a interessada sequer mencionou se tais serviços são utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, muito menos, demonstrou a essencialidade ou a relevância dos serviços nos processos produtivos da cooperativa.

43. Ressalta-se ainda que as denominações das pessoas jurídicas fornecedoras dos serviços de assessoria e consultoria em comento também não permitem concluir tratar-se de pessoas jurídicas que prestam serviços aplicados nos processos produtivos da interessada, muito pelo contrário, infere-se que os fornecedores são escritórios de advocacia (PANDOLFO E PAIM ADVOGADOS ASSOCIADOS) ou prestadoras genéricas de serviços de consultoria empresarial (PRAGMA CONSULTING ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA).

44. Por fim, em que pese a apresentação da conta contábil e livro razão que comprovam os lançamentos dos custos incorridos com serviços de assessoria e consultoria, tais documentos **não** comprovam a utilização ou a aplicação dos referidos custos no processo de produção de bens destinados à venda ou na

prestação de serviços a terceiros e, consequentemente, **não** são suficientes para comprovar o enquadramento de tais despesas como insumo.

45. Diante do exposto, conclui-se pela manutenção das glosas, tendo em vista que a interessada **não** logrou êxito em comprovar a essencialidade ou relevância dos serviços de assessoria e consultoria na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

Serviços de Propaganda e Publicidade

46. Transcreve-se abaixo os esclarecimentos prestados pela interessada sobre as despesas com serviços de propaganda e publicidade:

“Despesas com propaganda e publicidade utilizado para a divulgação e comercialização dos produtos produzidos pela Cooperativa”.

47. Conforme já abordado no tópico “Serviços Contratados de Pessoa Jurídica (Despesas com propaganda e publicidade)” da presente Informação, os serviços de propaganda e publicidade consistem em custos pós-produção, razão pela qual não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, consoante conclusões encontradas nos parágrafos 55 e 168, “c”, do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

48. Mantêm-se, portanto, as glosas relativas a aquisições de serviços de propaganda e publicidade.

Serviços de Representação Comercial

49. Transcreve-se abaixo os esclarecimentos prestados pela interessada sobre as despesas com serviços de representação comercial:

“Comissão paga referente a representação comercial sobre a venda de produtos produzidos pela Cooperativa”.

50. Assim como no caso dos serviços de propaganda e publicidade, os serviços de representação comercial consistem em despesas incidentes na comercialização de produtos já produzidos pela cooperativa, ou seja, são custos pós-produção.

51. Portanto, consoante o disposto nos parágrafos 55 e 168, “c”, do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, as despesas com serviços de representação comercial não podem ser consideradas insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

52. Devem ser mantidas, portanto, as glosas relativas a serviços de representação comercial, em razão de consistirem em gastos posteriores à finalização do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Serviços de Telecomunicações

53. Transcreve-se abaixo os esclarecimentos prestados pela interessada sobre as despesas com serviços de telecomunicações:

“Despesas com telefonia e internet utilizados nos processos operacionais da Cooperativa”.

54. Nos termos estabelecidos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça nº julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

55. No entanto, a partir dos esclarecimentos prestados pela interessada, constata-se não ser possível enquadrar as despesas telefonia e internet no conceito insumo, uma vez que a interessada sequer mencionou se tais serviços são utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, muito menos, demonstrou a essencialidade ou a relevância dos serviços nos processos produtivos da cooperativa.

56. Ademais, ainda que a apresentação da conta contábil e livro razão possam comprovar o lançamento dos custos incorridos com serviços de telecomunicações, tais documentos não comprovam a utilização ou a aplicação dos referidos custos no processo de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros e, consequentemente, não são suficientes para comprovar o enquadramento de tais despesas como insumo.

57. Com efeito, conclui-se pela manutenção das glosas, tendo em vista que a interessada não logrou êxito em comprovar a essencialidade ou relevância dos serviços de telecomunicações na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

Cumpre observar que, apesar de devidamente intimada sobre o resultado da diligência (fls. 568), a Recorrente nada contestou.

Ademais, não foi comprovada a relevância ou essencialidade de tais despesas pela Recorrente, sendo que em Recurso Voluntário a única justificativa da defesa para o direito creditório é a afirmação de que *“considera os referidos materiais e serviços necessários à sua atividade, visto que, sem propaganda e publicidade as vendas caem, sem os representantes comerciais não existiriam vendas, sem os funcionários não há produção, sem produção e sem vendas o negócio não teria razão de existir.”*

Considerando as razões acima reproduzidas, conclui-se que não tem direito a crédito das Contribuições para o PIS as despesas originadas de:

- (i) Serviços Contratados de Pessoa Jurídica (Despesas com propaganda e publicidade);
- (ii) Materiais de Uso e Consumo Operacional;
- (iii) Serviços de Assessoria e Consultoria;
- (iv) Serviços de Propaganda e Publicidade;
- (v) Serviços de Representação Comercial; e

(vi) Serviços de Telecomunicações.

2.3.2. Das Despesas com frotas de caminhões próprios

Sustenta a defesa que tem direito ao crédito de PIS/COFINS com relação aos materiais para manutenção dos veículos e os combustíveis utilizados na entrega da produção, não merecendo persistirem as glosas imputadas pelo agente fiscalizador em relação a rubrica "Materiais de Manutenção de Veículos (Frotas)" e "Combustíveis (Óleo Diesel Frotas)".

Para tanto, justifica que os frete se referem a transferência de produtos e mercadorias para serem vendidos na filial de destino, o que será incorporado no custo para a posterior revenda dos bens, além de que são necessários para viabilizar a operação, constituindo-se essencialmente como insumos de produção.

Com relação às despesas com a frota de caminhões próprios (combustíveis, materiais e serviços contratados para manutenção dos veículos), assim foi observado pela Unidade Preparadora em Informação Fiscal:

Combustíveis (Óleo Diesel Frotas)

14. Conforme a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, bem como conclusão constante no parágrafo 168, “a”, do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, “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”.

15. Assim, os dispêndios com combustíveis podem ou não ser enquadrados como insumo, a depender de onde tais combustíveis são utilizados ou aplicados.

16. Com efeito, na apreciação inicial do pedido de resarcimento, por meio do item 3 da Intimação Fiscal nº 053-2020/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB (fls. 392/393 do dossiê 13033.038441/2020-09), intimou-se a interessada a apresentar relação de veículos que compõem a “frota” da cooperativa, identificando-os e descrevendo a função de cada veículo no processo produtivo.

17. Em resposta à intimação, a interessada apresentou a planilha “Item_3_Frota_de_Veículos.xlsx”, juntada na forma de arquivo não paginável à fl. 404 do dossiê nº 13033.038441/2020-09, contendo as seguintes informações:

Demonstrativo: IDENTIFICAÇÃO DOS VÉHICULOS DA FROTA DA COOPERATIVA			
Identificação do Veículo (Placa)	Tipo do Veículo	Nome / Descrição do Veículo	Descrição da Função desenvolvida no processo produtivo
QJF3944	CAMINHÃO	CAMINHAO ATEGO PLACA QJF 3944 3030 8X2 ANO/MOD 2019 COR BRANCO CHASSI 98M958186KB131521 COMB. DIESEL CV 0286 NR	Entrega de produtos e mercadorias (vendas)
OKD 4399	CAMINHÃO	CAMINHÃO FORD CARGO 3031 8X2 PLACA OKD 4399 ANO 2018 MODELO 2019 CHASSI 9BFZEBYF1KBL75969, DIESEL, N° MOTOR 36619864, RENAVAM 304321	Entrega de produtos e mercadorias (vendas)
MLP6069	CAMINHÃO	CAMINHÃO FORD CARGO PLACA MLP6069 ANO 2014, CHASSI 9BFYEALE6BL70131, RENAVAM 1027138524	Entrega de produtos e mercadorias (vendas)
MHX 9579	CAMINHÃO	CAMINHÃO RÍGIDO VOLVO, PLACA MHX 9579, MODELO VM 260 6X2R MOTOR DIESEL 6 CILIN. POTÊNCIA 260CV/DIN A 2200 RPM, CX DE CÂMBIO EATON FT0909B, DIF 3.78:1, BRANCA, CHASSI 93KPOEDC6AE123760, RENAVAM 259549622	Entrega de produtos e mercadorias (vendas)
MLE8178	CAMINHÃO	CAMINHÃO NOVO CARGO 2429 MOTOR 36412370, PLACA MLE8178 COR PRATA GEADA METAL, DIESEL, RENAVAM 528563963, POTÊNCIA 290HP, CARGA UTIL 15755, CHASSI 9BFYEALE4DBL26384	Entrega de produtos e mercadorias (vendas)

18. Dessa forma, com base nas informações prestadas pela interessada, restou evidenciado que os combustíveis adquiridos são utilizados na frota de veículos da cooperativa que realizam a entrega de produtos e mercadorias em operações de venda, ou seja, realizam o transporte de produtos acabados.

19. No entanto, tais gastos com combustíveis consistem em custos pós-produção(vendas) e, portanto, **não** podem ser considerados insumos, conforme entendimento expresso nos parágrafos 55 e 168, “c”, do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, que serviram de base para fundamentar a glossa realizada.

20. Por outro lado, para cumprimento da presente diligência, em atendimento à Intimação Fiscal nº 10.950-2024/EQAUD4/DEVAT/SRRF09/RFB, a interessada apresentou os seguintes esclarecimentos sobre a utilização dos combustíveis:

“Óleo diesel utilizado na frota de caminhões próprios da Cooperativa. Os caminhões são utilizados na coleta e transporte do leite in natura desde a propriedade do produtor rural até a indústria”.

21. Segundo a resposta apresentada pela interessada na diligência, os gastos com combustíveis seriam utilizados em caminhões próprios que realizam o transporte de insumos para produção, hipótese em que se admite a apuração de créditos das contribuições, conforme conclusão do parágrafo 168, “a” e “b”, do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

22. Entretanto, percebe-se que a resposta apresentada pela interessada na diligência é divergente da resposta apresentada por ela na etapa inicial de análise do direito creditório. Além disso, na diligência não foram apresentadas provas para validar a alegação de que a frota de caminhões próprios é realmente utilizada na coleta e transporte do leite in natura do produtor rural para a indústria.

23. Como elemento de prova a interessada apresentou tão somente a indicação das contas contábeis e livro razão para evidenciar os lançamentos das despesas com combustíveis e lubrificantes. Entretanto, tais lançamentos contábeis não comprovam a utilização dos referidos combustíveis e lubrificantes no processo produtivo da cooperativa e, conforme o disposto no parágrafo 64 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, já comentado na resposta ao quesito 4 apresentado pela interessada, o conceito de custos de produção não se confunde com o conceito de insumos.

24. Com efeito, conclui-se pela manutenção das glosas relativas a combustíveis (óleo diesel frotas), tendo em vista a não comprovação de que referidos custos foram utilizados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Materiais de Manutenção de Veículos (Frotas)

25. Em atendimento à intimação para cumprimento da diligência, a interessada apresentou os seguintes esclarecimentos sobre a utilização dos materiais de manutenção de veículos:

"Materiais e serviços de manutenção utilizados na frota de caminhões próprios. Caminhões utilizados na coleta e transporte do leite in natura desde a propriedade do produtor rural até a indústria".

26. Em que pese o esclarecimento prestado pela interessada apontar para custos utilizados em seu processo produtivo e que, portanto, permitiriam a apuração de créditos das contribuições nos termos da conclusão do parágrafo 168, "a" e "b", do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, a alegação apresentada não pode prosperar em razão dos mesmos argumentos apresentados no tópico anterior relativo aos combustíveis (óleo diesel frotas).

27. Primeiramente, há contradição entre a resposta apresentada na diligência e a resposta apresentada na apreciação inicial em que a interessada, atendendo ao item 3 da Intimação Fiscal nº 053-2020/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, responde que a frota de seus veículos é composta por caminhões que realizam a entrega de produtos e mercadorias em operações de venda.

28. Em segundo lugar, os elementos comprobatórios apresentados (indicação de contas e livro razão) não são suficientes para comprovar a utilização dos referidos materiais de manutenção de veículos no processo produtivo da cooperativa.

29. Em razão do exposto, conclui-se pela manutenção das glosas relativas a materiais de manutenção de veículos (frotas), tendo em vista a não comprovação de que referidos custos foram utilizados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Serviços Contratados de Pessoa Jurídica (Materiais e serviços de manutenção utilizados na frota de caminhões próprios)

30. Transcreve-se abaixo os esclarecimentos prestados pela interessada sobre a utilização dos materiais de manutenção de veículos:

"Materiais e serviços de manutenção utilizados na frota de caminhões próprios. Caminhões utilizados na coleta e transporte do leite in natura desde a propriedade do produtor rural até a indústria".

31. Sobre essa categoria de custos identificada como serviços contratados de pessoa jurídica, percebe-se que se trata nos mesmos custos já abordados no tópico anterior “Materiais de Manutenção de Veículos (Frotas)”.

32. Com efeito, conclui-se pela manutenção das glosas, pelos mesmos fundamentos expostos no tópico anterior.

Cumpre novamente observar que, apesar de devidamente intimada sobre o resultado da diligência (fls. 568), a Recorrente nada contestou.

Outrossim, cabe destacar o v. **Acórdão nº 9303-014.190**, proferido pela 3^a Turma da CSRF em julgamento ao **PAF nº 13204.000079/2005-47**, da mesma Contribuinte, que foi um dos paradigmas da **SÚMULA CARF nº 217¹**, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda

No processo em referência, o r. voto da Ilustre Relatora, Conselheira Liziane Angelotti Meira, assim concluiu:

No **mérito**, discute-se o direito ao crédito de PIS/Cofins relativo aos gastos com o transporte nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, nº caso, o óleo diesel utilizado nos caminhões para o transporte do caulin “da produção para a distribuição”, conforme se extrai do Recurso Voluntário (fls. 138 e 139):

11. ÓLEO DIESEL: utilizado nos caminhões para **transporte de caulin**. Certo está que todo o processo produtivo do caulin pressupõe o **transporte e deslocamento** de matéria-prima, produtos intermediários, e produto final entre os diversos setores da produção, seja das áreas de extração para a produção, entre setores

¹ **Súmula CARF nº 217:** 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.

desta última, ou ainda **da produção para a distribuição**. Por sua vez, este transporte no mais das vezes é feito com a utilização de veículos movidos a combustão de óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção da recorrente.

Esta Turma, na Sessão de novembro/2022, não reconheceu o direito ao crédito, conforme Acórdão nº 9303-013.573, cujo redator do Voto Vencedor, nesta parte, foi o Conselheiro Rosaldo Trevisan:

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

No conceito de insumo (inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), não se enquadram esses gastos, pois são posteriores ao processo produtivo e, expressamente, não estão dentre as “exceções justificadas” do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Dessa forma, se o produto já está pronto e acabado para a venda, efetivamente, não se trata de serviço utilizado como insumo “na produção ou fabricação de bens ou produtos” destinados à venda.

Quanto à possibilidade de enquadramento no inciso IX do mesmo artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda), também aplicável à Contribuição

para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei, alega-se que estes fretes seriam parte da “operação de venda”, contudo, a jurisprudência dominante do STJ (tão dominante que as decisões passaram a ser monocráticas) é no sentido oposto, interpretando-se que o “O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, por não se caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento”, conforme REsp nº 1.745.345/RJ:

Trata-se de Recurso Especial, interposto ... contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2^a Região, assim ementado:

(...)

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg nº REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1^a Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NOS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes.

(...)

4. Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1^a REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

(...)

4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013).

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES Relatora

(grifou-se)

Considerando as razões acima reproduzidas, conclui-se que não tem direito a crédito das Contribuições para o PIS as despesas originadas de:

- (i) Das Despesas com Combustíveis (Óleo Diesel Frotas);
- (ii) Materiais de Manutenção de Veículos (Frotas); e
- (iii) Serviços Contratados de Pessoa Jurídica (Materiais e serviços de manutenção utilizados na frota de caminhões próprios).

2.3.3. Das Despesas com “Assistência médica com funcionários” e “Aluguel da marca Terra Viva”

Constata-se que não foi comprovada a exigência legal referente aos serviços de atendimento médicos custeados pela Recorrente, tampouco foi demonstrada a relevância e essencialidade da despesa com aluguel do direito de uso da marca Terra Viva.

A Recorrente tão somente trouxe a seguinte alegação em razões recursais, sem nada comprovar:

2.3.4. Outras operações com direito a crédito. Assistência médica funcionários. Aluguel da marca Terra Viva

O agente fiscalizador alega que não existe previsão para apropriação de créditos em relação aos “Custos de assistência médica para funcionários” que são referentes aos serviços de atendimento médicos custeados pela Impugnante aos funcionários da produção e ao “Custo de cessão de uso da marca Terra Viva” que é referente ao aluguel do direito de uso da marca Terra Viva.

A impugnante não concorda com esse entendimento, visto que, a marca é imprescindível para o bom desempenho do negócio, e a assistência médica aos funcionários também é necessária para o bom desempenho das atividades produtivas.

Assim sendo, considerando o conceito de insumos amplamente debatido nos tópicos anteriores e com base nas abalizadas decisões do CARF, tais despesas devem ser computadas na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, pois são essenciais para as atividades da empresa.

Diante da ausência de comprovação do direito creditório, resta impossibilitada a reversão da glosa dos créditos originados de despesas com assistência médica com funcionários e aluguel da marca Terra Viva.

2.3.4. Das despesas com “Fretes Sobre a Compra de Leite in Natura” e “Serviços de Transporte de Funcionários”

A Unidade Preparadora concluiu que são passíveis reversão as glosas relativas às despesas identificadas como “**Fretes Sobre a Compra de Leite in Natura**” e “**Serviços de Transporte de Funcionários**”.

Para tanto, assim justificou:

Fretes Sobre Compra de Leite in Natura

7. Conforme fundamentos expostos nas seções II.4 e III.4 do Parecer nº 026-2020/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, foram glosadas da base de cálculo dos créditos das contribuições as despesas com fretes nas aquisições de leite in natura.

8. Já adotando o conceito de insumo segundo os critérios estabelecidos no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, a glosa em questão foi efetuada com base no disposto nos parágrafos 158 a 162 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, que confirmam o entendimento da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016, de que o frete deve ser tratado como parte integrante do custo de aquisição e, consequentemente, somente é permitido o creditamento em relação ao frete se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido.

9. Com a publicação da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, a Secretaria da Receita Federal do Brasil passou a adotar o entendimento de que são considerados insumos os fretes nas aquisições de insumos, mesmo quando as aquisições de referidos insumos não sejam sujeitas ao pagamento das contribuições:

Art. 176. (...)

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XV - frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros; (Revogado(a)pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

(...)

XVIII - frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

XIX - frete e seguro relacionado à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de que trata o inciso I do caput do art. 179 quando a receita de venda de tais bens forem beneficiadas com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

10. Contudo, os dispositivos transcritos acima foram revogados pela Instrução Normativa RFB nº 2.152, de 14 de julho de 2023, retornando-se ao entendimento anterior da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016, e seguido pelo Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

11. Em sessão de 20 de junho de 2024 foi aprovada pela 3^a Turma da CSRF a Súmula CARF nº 188 que estabeleceu:

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.

12. Diante do efeito vinculante das súmulas publicadas pelo CARF para os órgãos julgadores, conforme § 13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, deve prevalecer o entendimento de que os fretes nas aquisições de leite in natura para produção são considerados insumos e, portanto, permitem a apuração de créditos das contribuições.

13. Em razão do exposto, considerando o teor da Súmula CARF nº 188, é cabível a reversão integral das glosas relativas aos fretes sobre compras de leite in natura.

(...)

Serviços de Transporte de Funcionários

58. Transcreve-se abaixo os esclarecimentos prestados pela interessada sobre as despesas com serviços de transporte de funcionários:

“Serviço de transporte de funcionários contratado de pessoa jurídica. Ônibus que faz o transporte dos funcionários dos setores de produção”.

59. Segundo o disposto nos parágrafos 133, 134, 135 e 168, “i”, do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, “não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é

especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI)".

60. Embora, em regra, as despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em seu processo produtivo não possam ser consideradas insumos, excetuam-se da regra as despesas exigidas por imposição legal.

61. Nesse sentido, na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, entendeu-se que os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo produtivo podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

(...)

Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º, "II", da Lei nº 10.637, de 2002. (grifou-se)

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

(...)

Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, nos termos do art. 3º, "II", da Lei nº 10.833, de 2003. (grifou-se)

(...)

62. Diante do exposto, conclui-se que é cabível a reversão das glosas relativas aos serviços de transporte de funcionários que atuam nos setores de produção da cooperativa, visto que tais despesas podem ser consideradas insumo para fins de apuração de créditos das contribuições.

Com os mesmos fundamentos, aplico o resultado da diligência, para que sejam revertidas as glosas com “Fretes Sobre a Compra de Leite in Natura” e “Serviços de Transporte de Funcionários”.

2.3.5. Crédito Presumido da Agroindústria

2.3.5.1. Leite *in natura*

Argumenta a Recorrente que receber o leite *in natura* dos produtores rurais, realiza primeiramente as atividades industriais de análise, filtragem e resfriamento para posteriormente destinação para produção de derivados. Com isso, está realizando processo de industrialização, na modalidade de beneficiamento, conforme previsão dos artigos 3º e 4º do Decreto nº 7.212/2010 (RPI) e, considerando ser empresa produtora de mercadorias de origem animal classificadas no capítulo 4 da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, tem direito ao crédito presumido das contribuições para o PIS e COFINS, consoante o que dispõe o art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Esclarece, ainda, que eventual excesso de elite para a produção é comercializada na forma de leite cru refrigerado a granel.

Ocorre que a Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido por constatar, em consulta às notas fiscais eletrônicas de saída emitidas pelo interessado, que parte do “leite cru refrigerado” adquirido foi revendido.

108. Tendo em vista que o crédito presumido em questão deve ser apurado somente em relação ao leite *in natura* adquirido para utilização como insumo, faz-se necessário a glosa ou o estorno do crédito apurado em relação ao leite *in natura* adquirido para revenda.

109. Em princípio, todas as aquisições de leite *in natura*, escrituradas no CST 63 e com CFOP relativos a aquisições destinadas à revenda (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), seriam passíveis de glosa. No entanto, a partir das informações constantes na base de notas fiscais eletrônicas, constatou-se que o volume de leite *in natura* efetivamente revendido foi bastante superior às aquisições com CFOP de revenda, indicando que foi revendido também parte do leite *in natura* que seria destinado à industrialização.

110. Dessa forma, em vez de glosar as aquisições de leite *in natura* com CFOP indicativos de aquisição para revenda, efetuou-se o estorno dos créditos apurados em montante equivalente ao custo de aquisição do leite *in natura* efetivamente revendido.

111. Para o cálculo do custo de aquisição do leite *in natura* revendido, utilizou-se o método do custo médio fixo, apurado mês a mês.

112. Considerando que o leite *in natura* adquirido é destinado predominantemente para a industrialização, no cálculo do custo médio foram desconsiderados saldos de estoque inicial e final de leite *in natura* em cada mês, conforme demonstrado na tabela abaixo:

Mês	Entrada Leite in Natura (Aquisição)			Saída Leite in Natura (Revenda)		
	Qde (L)	Valor (R\$)	Custo Médio (R\$/L)	Qde (L)	Valor (R\$)	Custo de Aquisição (R\$)
07/2017	12.531.006	11.482.380,32	0,91631752	2.188.804	2.883.200,75	2.005.639,45
08/2017	13.413.487	11.506.130,93	0,85780311	2.432.872	2.930.986,54	2.086.925,18
09/2017	10.851.667	8.326.599,42	0,76731063	1.283.486	1.369.177,19	984.832,45
10/2017	11.089.372	8.371.495,79	0,75491162	1.428.169	1.602.174,46	1.078.141,37
11/2017	8.855.929	7.775.383,08	0,87798616	753.281	972.215,49	661.370,29

Mês	Entrada Leite in Natura (Aquisição)			Saída Leite in Natura (Revenda)		
	Qde (L)	Valor (R\$)	Custo Médio (R\$/L)	Qde (L)	Valor (R\$)	Custo de Aquisição (R\$)
12/2017	12.818.678	8.613.872,00	0,67197819	1.007.604	1.106.501,18	677.087,91
01/2018	8.354.846	7.918.621,69	0,94778787	1.446.308	1.541.753,37	1.370.793,18
02/2018	5.813.378	5.913.728,66	1,01726197	479.285	526.511,83	487.558,40
03/2018	5.587.415	6.211.183,32	1,11163810	665.904	1.028.377,82	740.244,26
04/2018	6.054.483	7.162.616,17	1,18302695	1.094.720	1.734.160,57	1.295.083,27
05/2018	6.698.724	7.829.466,50	1,16879977	756.952	1.265.181,80	884.725,32
06/2018	7.915.310	10.566.945,55	1,33500082	997.670	2.121.813,37	1.331.890,27
07/2018	10.746.503	15.045.791,30	1,40006400	1.494.848	2.817.314,30	2.092.882,87
08/2018	11.211.493	15.036.562,82	1,34117402	1.991.147	3.141.940,89	2.670.474,62
09/2018	11.178.842	14.662.949,06	1,31166973	1.257.996	2.035.934,80	1.650.075,27
Total						20.017.724,12

113. No cômputo das entradas de leite in natura foram consideradas as informações escrituradas na EFD-Contribuições (planilha “EFD – Presumido Agroindustria – Leite in Natura.xls”), enquanto que no cômputo das saídas de leite in natura revendido foram consideradas as informações das notas fiscais de saída emitidas pelo interessado (planilha “NFE – Revenda Leite in Natura.xlsx”).

114. Os montantes glosados/estornados relativos ao crédito presumido da agroindústria (CST 63), apurados às alíquotas de 0,825% (PIS) e 3,8% (Cofins), sobre aquisições de leite in natura revendido, são apresentados na tabela abaixo:

Glosa de créditos presumidos às alíquotas de 0,825% (PIS) e 3,8% (COFINS)						
CST PIS/COFINS	Aliquotas PIS/COFINS	Mês	Total (Base de cálculo)	Crédito PIS	Crédito COFINS	
63	0,825% / 3,8%	07/2017	2.005.639,45	16.546,53	76.214,30	
		08/2017	2.086.925,18	17.217,13	79.303,16	
		09/2017	984.832,45	8.124,87	37.423,63	
		10/2017	1.078.141,37	8.894,67	40.969,37	
		11/2017	661.370,29	5.456,30	25.132,07	
		12/2017	677.087,91	5.585,98	25.729,34	
		01/2018	1.370.793,18	11.309,04	52.090,14	
		02/2018	487.558,40	4.022,36	18.527,22	
		03/2018	740.244,26	6.107,02	28.129,28	
		04/2018	1.295.083,27	10.684,44	49.213,16	
		05/2018	884.725,32	7.296,98	33.619,56	
		06/2018	1.331.890,27	10.988,09	50.611,83	
		07/2018	2.092.882,87	17.266,28	79.529,55	
		08/2018	2.670.474,62	22.031,42	101.478,04	
		09/2018	1.650.075,27	13.613,12	62.702,86	
Total Geral				20.017.724,12	165.146,23	760.673,51

A DRJ de origem manteve a glosa de tais créditos, assim concluindo:

4.6.2 – Crédito Presumido – Leite in natura

No que se refere ao crédito presumido, apurado com base no percentual de 50% das alíquotas básicas das contribuições, previsto no inciso IV do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, por pessoas jurídicas habilitadas no Programa Mais Leite Saudável, caso da contribuinte, relata a fiscalização que “em princípio, todas as aquisições de leite in natura, escrituradas no CST 63 e com CFOP relativos a aquisições destinadas à revenda (venda de mercadoria adquirida ou recebida de

terceiros) seriam passíveis de glosa. No entanto, a partir das informações constantes na base de notas fiscais eletrônicas, constatou-se que o volume de leite in natura efetivamente revendido foi bastante superior às aquisições com CFOP de revenda, indicando que foi revendido também parte do leite in natura que seria destinado à industrialização. Dessa forma, em vez de glosar as aquisições de leite in natura com CFOP indicativos de aquisição para revenda, efetuou-se o estorno dos créditos apurados em montante equivalente ao custo de aquisição do leite in natura efetivamente revendido."

A contribuinte explica que ao receber o leite *in natura* dos produtores rurais realiza, primeiramente, as atividades industriais de análise, filtragem e resfriamento para, posteriormente, destinar o leite para a produção de derivados, sendo que eventual excesso de leite é comercializado na forma de leite refrigerado a granel. Assevera que, ao proceder dessa forma, está realizando a industrialização do leite *in natura*, na modalidade "beneficiamento", consoante o disposto nos art. 3º e 4º do Decreto nº 7.212/2010 (RIP). E assim, sendo produtora de mercadorias de origem animal classificadas no capítulo 4 da NCM destinadas à alimentação humana ou animal, uma vez que realiza industrialização, tem assegurado o direito ao crédito presumido.

A apuração de créditos presumidos para o setor agroindustrial tem fundamento no disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Diz o comando:

Lei nº 10.925, de 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)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

*I - cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);(Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

*II - pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*; e*

III - pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 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.

[...]

§ 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.

Nos termos do artigo transcrito, as cooperativas podem deduzir crédito presumido apurado sobre valor do leite *in natura* quando o utilizem na produção de mercadorias para a alimentação humana. Nesse contexto, quando utiliza o leite *in natura*, recebido de cooperados ou adquiridos de terceiros não cooperados, na fabricação de laticínios, a cooperativa pode deduzir os correspondentes créditos presumidos sobre o valor do leite recebido. No entanto, quando a cooperativa comercializa o leite *in natura* a granel para a indústria de transformação a operação se dá com suspensão das contribuições. Nessa medida, nos termos do inciso II do §4º, do art. 8º da citada Lei, fica vedado o aproveitamento do crédito presumido vinculado às operações com suspensão das contribuições. Por essa razão, a autoridade fiscal corretamente efetuou o estorno do crédito presumido apurado, no montante equivalente aos custos de aquisição do leite *in natura* efetivamente revendido.

O argumento levantado na Manifestação de Inconformidade é de que o processamento do leite *in natura*, pela realização de análises de laboratório, filtragem e resfriamento configurariam beneficiamento do produto, ou seja, industrialização nos termos do Regulamento do IPI, qualificando-a à apuração dos créditos nos termos do caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

A alegação baseia-se no entendimento de que o leite analisado, filtrado e resfriado não mais se enquadraria como alimento *in natura*, passando a ser um bem industrializado (beneficiamento), classificado no capítulo 4 da NCM, próprio para o consumo humano ou animal e, portanto, a contribuinte produtora teria direito à apuração de crédito presumido sobre o insumo recebido de pessoas físicas nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, afastada a aplicação do disposto no §4º do mesmo dispositivo.

O leite filtrado, analisado e resfriado não é o leite industrializado como crê a contribuinte, já que esses processos significam simplesmente etapas para a higienização e conservação do insumo, o que ainda o qualificaria dentro da

definição dada pelo inciso III do art. 2º do Decreto-Lei nº 986, de 1969, diploma que instituiu normas e definições básicas sobre alimentos:

Decreto-lei nº 986, de 1969:

Art. 2º Para os efeitos deste Decreto-Lei considera-se:

(...)

III – Alimento in natura: todo alimento de origem vegetal ou animal, para cujo consumo imediato se exija, apenas, a remoção da parte não comestível e os tratamentos indicados para a sua perfeita higienização e conservação.

Veja-se que segundo o dispositivo citado, o leite resfriado e filtrado, ainda deve ser considerado produto *in natura*.

Reforça esse entendimento o disposto na Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006, (vigente na época dos fatos) que manteve as normas já antes prescritas pela Instrução Normativa SRF 636, de 24 de março de 2006:

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

II - que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III - que exerce atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerce a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

Fica claro que o simples exercício do beneficiamento do leite não leva à caracterização das cooperativas agropecuárias como cooperativas agroindustriais. Desse modo, a suspensão da incidência das contribuições é obrigatória na revenda de leite a granel, ainda que beneficiado por etapas de análise, filtragem e resfriamento, implicando o estorno dos eventuais créditos apurados na proporção das vendas efetuadas com suspensão.

Pelo exposto, a autoridade fiscal corretamente efetuou o estorno do crédito presumido apurado, no montante equivalente aos custos de aquisição do leite *in natura* efetivamente revendido, devendo ser mantida a glosa do crédito presumido.

Não obstante a alegação sobre o beneficiamento do leite, o fato é que a Autoridade Fiscal foi clara ao observar que a glosa neste item ocorreu após análise das informações constantes de notas fiscais eletrônicas, nas quais foi possível constatar que o volume de leite *in natura* efetivamente revendido foi bastante superior às aquisições com CFOP de revenda, indicando que foi revendido também parte do leite *in natura* que seria destinado à industrialização.

E, diante de tais constatações, foi apurada a glosa com base no cálculo do custo médio foram desconsiderados saldos de estoque inicial e final de leite *in natura* em cada mês.

E o levantamento realizado pela Unidade Preparadora não foi desconstituído pela Recorrente, que possui o ônus probatório com relação ao direito creditório pleiteado, na forma prevista pelo artigo 376, inciso I do Código de Processo Civil.

Em síntese, a defesa não trouxe aos autos qualquer elemento que permita chegar à conclusão diversa daquela a que chegou a Autoridade Fiscal e a DRJ de origem.

Por esta razão, deve ser mantida a decisão recorrida igualmente nesse ponto.

2.3.5.2. Milho para produção de ração classificadas na posição 2309.90 da NCM

A Autoridade Fiscal concluiu pela inexistência do direito creditório em razão de o art. 57 da Lei nº 12.350/2010 ter excetuado as empresas produtoras de ração classificadas na posição 2309.90 da NCM.

Em Recurso Voluntário, a defesa pede o reestabelecimento do crédito presumido glosado, argumentando que não há vedação à apropriação em relação aos bens utilizados como insumos na produção de alimentos destinados a bovinos, sendo que o direito ao crédito permaneceu previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

O direito creditório foi reconhecido pela DRJ, considerando a aplicação da **Solução de Consulta nº 97, de 26 de agosto de 2020**, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INSUMOS. AQUISIÇÃO. PREPARAÇÕES DO TIPO UTILIZADO NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS DA ESPÉCIE BOVINA, CLASSIFICADOS ESTES NA POSIÇÃO 01.02 E AQUELAS NO CÓDIGO 2309.90 DA NCM. APURAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. PERMISSÃO.

A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep não fica suspensa no caso de venda de insumos destinados à produção de preparações dos tipos utilizados na

alimentação de animais vivos da espécie bovina, classificados estes na posição 01.02 e aquelas no código 2309.90 da NCM.

Outrossim, não fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de preparações do tipo utilizado na alimentação de animais vivos da espécie bovina, classificados estes na posição 01.02 e aquelas no código 2309.90 da NCM, devendo a operação submeter-se, portanto, à tributação normal.

A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep a pagar no regime de não cumulatividade, poderia, sim, no âmbito de vigência da IN SRF nº 660, de 2006, descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de preparações do tipo utilizado na alimentação de animais da espécie bovina, classificados estes na posição 01.02 e aquelas no código 2309.90 da NCM.

Atualmente, com o advento da vigência da IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, o valor de aquisição dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais classificadas na posição 23.09, independentemente da posição de classificação desses animais na NCM(quer seja na posição 01.03, 01.02, 01.05), não faz jus ao desconto de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 9º; Lei nº 12.350, de 2010, arts. 54 e 57; Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, e alterações posteriores; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019.

Assim constou no Acórdão recorrido:

Como se vê, no período de apuração a que se refere o crédito, era possível a apuração do crédito presumido calculado sobre insumos aplicados na preparação de ração, classificadas na posição 2309.90 e utilizadas na alimentação de animais vivos classificados na posição 01.01, devendo ser revertidas as glosas efetuadas.

Ressalte-se, contudo, que referido crédito somente é passível de utilização para desconto das contribuições calculadas a cada período.

Ocorre que o argumento da defesa, em que pese pedir pelo reestabelecimento do crédito presumido glosado, cingiu-se a abordar sobre o direito creditório previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, já reconhecido. A Recorrente não contestou a conclusão da DRJ, que manteve a glosa pelo fato de que referido crédito somente é passível de utilização para desconto das contribuições calculadas a cada período.

Com isso, nada há que se alterado neste ponto, motivo pelo qual mantengo a decisão recorrida.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que sejam revertidas as glosas relativas às despesas identificadas como “Fretes Sobre a Compra de Leite in Natura” e “Serviços de Transporte de Funcionários”, devendo ser aplicado o resultado da diligência, nos termos da Informação Fiscal nº 2.295-2024/EQAUD4/DEVAT/SRRF09/RFB, de 7 de outubro de 2024.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos