



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.900542/2017-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.668 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente GRAN MESTRI ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Então, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

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*.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer em parte do recurso voluntário para, na parte conhecida, afastar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento para reverter as glosas dos fretes de leite *in natura*. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-012.650, de 28 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10925.900556/2017-86, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-012.668 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10925.900542/2017-62

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Na origem, foi transmitido PER/Dcomp para pedido de ressarcimento de crédito de COFINS, com fundamento legal no art. 16 da lei nº 11.116/2005:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Dispõe o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, citado no art. 16 acima transcrito, que:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

A DRJ, com base no acórdão nº 109-001.290, negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITO PRESUMIDO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos passíveis de gerar créditos presumidos, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição e, neste caso, geram crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

Quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. DEDUÇÃO.

Os créditos presumidos agroindustriais não são passíveis de ressarcimento ou compensação, podendo ser utilizados apenas na dedução da própria contribuição devida.

Em recurso voluntário, a empresa aduz, em síntese:

Em preliminar:

- Competência do CARF para julgamento do litígio, afastando a competência das Câmaras Recursais das DRJ, dada pela Portaria ME nº 340/2020; e
- Nulidade da decisão de primeira instância, por modificação do critério jurídico (art. 146, do CTN) para glosa dos créditos sobre fretes.

E, no mérito:

- Direito ao ressarcimento/compensação de créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 - Programa Mais Leite Saudável;
- Direito autônomo aos créditos de PIS/COFINS sobre os fretes pagos a pessoas jurídicas, para aquisição de matéria prima (leite *in natura*); e
- Glosa indevida de créditos de PIS/COFINS sobre fretes pagos pessoas jurídicas, em decorrência do transporte de queijo parmesão adquirido de outras pessoas jurídicas.

Ao final, requer a reforma do Acórdão 109-001.290 da DRJ, e a restauração integral dos créditos de COFINS pleiteados no processo em questão.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

PRELIMINARES

I - Competência do CARF para julgamento do litígio, afastando a competência das Câmaras Recursais das DRJ, dada pela Portaria ME nº 340/2020

Sustenta a Recorrente que:

Consta do Acórdão recorrido, a determinação para ciência da interessada e a ressalva quanto ao direito de interposição de recurso voluntário ao CARF ou às Câmaras Recursais das DRJ, consoante faculta o art. 48 da Portaria ME 340/20.

Efetivamente, com o advento do art. 23 da Lei nº 13.988/2020 e a edição da Portaria ME 340/2020, o contencioso de pequeno valor (60 salários mínimos), passou a receber tratamento recursal distinto do previsto no Decreto 70.235/72, sendo que seu alcance ainda não está totalmente delineado frente a novel legislação que rege a matéria.

(...)

Emergem do exposto, as seguintes probabilidades que mantêm a competência do CARF para julgamento do presente litígio:

a) O contencioso iniciou sob o rito do Decreto 70.235/72, anteriormente a edição da Portaria 340/2020, devendo ser mantidas, portanto as regras processuais até então vigentes;

b) A Portaria ME 340/2020, não contém regras para os casos de glosas de crédito, não sendo possível o entendimento de que esses casos sejam julgados doravante pelas Câmaras Recursais vinculadas às DRJ.

Diante do exposto, a recorrente requer a análise preliminar da competência para o julgamento do presente recurso voluntário e se for o caso, seja declinada a competência ao CARF.

Não há razão no argumento, porquanto o julgamento da DRJ, realizado em 23 de setembro de 2020, foi anterior à edição da Portaria ME nº 340/2020, que é de 9 de outubro de 2020.

Ademais, a própria DRJ facultou o recurso voluntário apenas ao CARF, como se vê do dispositivo da decisão recorrida:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, mantendo-se integralmente os termos do Despacho Decisório exarado.

Cientifique-se o sujeito passivo, ressaltando-lhe o direito à interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no prazo de 30 dias da ciência desta decisão, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Por essa razão, consta o despacho de encaminhamento do recurso voluntário apenas ao CARF.

Logo, por impertinência de matéria, que não compõe o litígio, não conheço recurso voluntário neste tópico.

II - Nulidade da decisão de primeira instância, por modificação do critério jurídico (art. 146, do CTN) para glosa dos créditos sobre fretes

Alega a empresa que, com ofensa ao disposto no art. 146 do CTN, a DRJ reconheceu o equívoco do fundamento jurídico adotado pela autoridade fiscal de negar os créditos de PIS/COFINS sobre fretes nas aquisições de leite *in natura* de pessoas físicas, afastando a suspensão de PIS/COFINS e manteve a negativa do crédito sob outro fundamento: são devidos os créditos presumidos preconizados no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, mas tais créditos não permitem o ressarcimento ou compensação com outros tributos.

Confira-se:

Ora, em momento algum a autoridade fiscal que efetuou a análise dos créditos mencionou em seus fundamentos para a glosa sobre os fretes, tratar-se de créditos sujeitos ao crédito presumido de PIS/COFINS previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004.

Ao revés, concedeu sem ressalvas os créditos sobre as aquisições de leite “*in natura*” e não fez nos tópicos 16 e 17 do despacho 128/2017, qualquer alusão ao

art. 8º da Lei nº 10.925/2004, momento em que apreciou o direito aos créditos sobre os fretes pagos a pessoas jurídicas.

A tese fazendária para a glosa dos créditos sobre o pagamento de fretes repousa apenas no pressuposto de que as aquisições de leite *in natura*, não permitem o desconto de créditos de PIS/COFINS e, portanto, com fundamento no art. 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003, os fretes para o transporte do leite, tampouco geram qualquer tipo de crédito de PIS/COFINS.

É inequívoco que o colegiado julgador inovou ao adotar novos fundamentos para a glosa dos créditos e agiu com evidente ofensa ao art. 146 do CTN, tornando nula a decisão exarada pela 3ª Turma da DRJ09.

A decisão *a quo*, ao manter as glosas desta feita fundamentada no fato de que os pagamentos de fretes nas aquisições de leite *in natura* geram apenas créditos presumidos de PIS/COFINS com esteio no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e adotando ainda legislação superada, agiu com flagrante violação ao art. 146 do CTN.

Ante o exposto, é inequívoca a nulidade da decisão de primeira instância exigindo sua reforma por parte dessa corte administrativa.

De fato, a DRJ consignou que os fretes pagos para o transporte de leite *in natura* fazem jus aos créditos presumidos previstos no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, não podendo, contudo, ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros tributos:

No caso, a empresa Gran Mestri produz mercadorias de origem animal classificadas no capítulo 4 que são destinadas à alimentação humana, adquirindo insumos de pessoa física e, assim, fazendo jus à apuração do crédito presumido na aquisição do leite *in natura*.

Em conclusão, o leite *in natura* vendido por pessoas físicas para a Contribuinte não gera direito ao cálculo dos créditos básicos, pois não estão sujeitos ao pagamento do PIS/Pasep e da Cofins. Propiciam, no entanto, a apuração do crédito presumido, nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004. Sendo assim, como o frete pago na aquisição do leite *in natura* compõe o seu custo, ele somente poderá ser contabilizado no cálculo do crédito presumido.

Saliente-se, como visto, que o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 não permite o ressarcimento em dinheiro ou a compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal, mas apenas a **dedução** da contribuição.

Por sua vez, o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 determina que “As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”.

Oportuno observar que, posteriormente, o artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, permitiu a utilização dos créditos apurados na forma do citado artigo 17 da Lei 11.033/2004 na compensação e/ou ressarcimento em dinheiro: (...)

Porém, estas normas, que foram utilizadas pela fiscalizada para solicitar o ressarcimento dos créditos em voga, não se aplicam ao caso dos créditos presumidos. Tais artigos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, permitem que os créditos de PIS/Pasep e de Cofins calculados nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (créditos regulares) e

do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 (crédito de importação) podem ser utilizados na compensação com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal, ou podem ser objeto de pedido de ressarcimento em dinheiro (contanto que observada a legislação específica aplicável à compensação e ao ressarcimento). Entretanto, note-se que tais dispositivos legais abrangem apenas os créditos regulares e os créditos de importação, não incluindo os créditos presumidos calculados nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

A informação fiscal sustentou a glosa do crédito com fundamento único: a aquisição de leite *in natura* com suspensão não gera direito crédito, pois o acessório (frete) deve seguir o principal (bem adquirido), ou seja, a legitimidade do direito ao crédito do frete segue a mesma natureza do insumo:

14. Face a isso, percebe-se que a análise da legitimidade dos valores que compõem a base de cálculo do crédito a título de fretes nas aquisições de insumo passa inarredavelmente pela análise das características dos insumos transportados. Assim, não há como confirmar essa legitimidade sem a verificação das informações presentes nos documentos fiscais correspondentes aos bens fretados.

(...)

16. O interessado considerou os fretes nas compras de leite *in natura* e queijo parmesão como passíveis de creditamento. Mas as aquisições de leite foram com suspensão das contribuições (PIS/Cofins) e as compras de queijo parmesão com incidência de alíquota zero (ver tópico seguinte), o que, com fundamento no § 2º, inciso II, do art. 3º da lei nº 10.833/2003, não geram crédito ao contribuinte.

Logo, entendo que a Recorrente tem razão no argumento de violação de critério jurídico, uma vez que, de fato, a glosa foi fundamentada no motivo “suspensão”, não tendo se referido a qualquer dispositivo de crédito presumido.

Entretanto, dispõe o art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, que:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assim, deixo de declarar a nulidade da decisão recorrida neste ponto, nos termos do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, porquanto esta Turma tem entendimento, no mérito, de que os custos/despesas com fretes tributados pela COFINS, vinculados à operação de compra de bens (insumos) tributados à alíquota zero, isentos e/ou com suspensão, utilizados na produção dos bens

destinados à venda, dão direito ao desconto de créditos, desde que cumpridos os requisitos legais, como se tratará a seguir.

Por isso, afasto a preliminar arguida.

MÉRITO

I - Direito ao ressarcimento/compensação de créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 - Programa Mais Leite Saudável

Sustenta que a decisão de piso deve ser reformada integralmente, pelas seguintes razões:

A decisão recorrida inovou na manutenção das glosas realizadas, ao invocar novo fundamento para não acolhimento da manifestação de inconformidade (fls. 02/07).

Afirma em síntese a decisão recorrida (fls. 89/99), de que os fretes pagos para o transporte de leite “in natura” fazem jus aos créditos presumidos previstos no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, não podendo, contudo, ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros tributos.

No entanto, equivocou-se mais uma vez o colegiado julgador de primeira instância, pois a legislação foi alterada de longa data, sendo que conforme dispõe o art. 9º-A da Lei nº 10.925/2004, os créditos presumidos relativos às aquisições de leite “in natura” permitem o ressarcimento e compensação com outros tributos, desde que a contribuinte esteja inscrita no Programa “Mais Leite Saudável”, como é o caso da recorrente, conforme se comprova através do Ato Declaratório da Receita Federal concedendo a habilitação definitiva ao programa.

Ressalte-se que a informação fiscal não trata de crédito presumido, ao passo que a Recorrente é habilitada no Programa Mais Leite Saudável, instituído pelo Decreto nº 8.533/2015, para o período de 01/06/2016 a 31/05/2019, conforme o Ato Declaratório Executivo nº 051/2016, período este que é posterior ao trimestre de apuração dos créditos pleiteados no PER/DCOMP (4ºT/2013).

Logo, não há o que se deferir.

II - Direito ao creditamento, no regime não cumulativo, dos fretes nas compras de leite *in natura* e queijo parmesão

A Recorrente exerce a atividade de produção, industrialização e comercialização de produtos lácteos.

As glosas decorreram do fato de as aquisições de leite terem ocorrido com suspensão da COFINS e as compras de queijo parmesão com incidência de alíquota zero (cf. XII do art. 1º, da Lei nº 10.925/2004), que, com fundamento no § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não geram crédito ao contribuinte.

Consignou a informação fiscal que:

12. Entende-se que o valor do frete na aquisição de insumos, quando arcado pelo adquirente, é parte integrante do valor da aquisição e, por conseguinte, compõe a base de cálculo do crédito de PIS/Cofins.

13. Contudo, não há previsão legal que legitime incondicionalmente o frete na aquisição como base de cálculo do crédito. O acessório (frete) deve seguir o principal (bem adquirido).

Desse modo, somente quando o bem adquirido seja passível de creditamento o valor do frete compõe também a base de cálculo do crédito.

14. Face a isso, percebe-se que a análise da legitimidade dos valores que compõem a base de cálculo do crédito a título de fretes nas aquisições de insumo passa inarredavelmente pela análise das características dos insumos transportados. Assim, não há como confirmar essa legitimidade sem a verificação das informações presentes nos documentos fiscais correspondentes aos bens fretados.

(...)

16. O interessado considerou os fretes nas compras de leite *in natura* e queijo parmesão como passíveis de creditamento. Mas as aquisições de leite foram com suspensão das contribuições (PIS/Cofins) e as compras de queijo parmesão com incidência de alíquota zero (ver tópico seguinte), o que, com fundamento no § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não geram crédito ao contribuinte.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, logo são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa que, no caso, é a fabricação de produtos lácteos.

Assim, são passíveis de creditamento os fretes nas aquisições de leite *in natura*, desde que tenham sido tributados pela COFINS, suportados pelo adquirente e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, que não seja a fornecedora do leite *in natura*.

Observa-se nos autos que os fretes foram contratados de pessoas jurídicas, empresas de transporte, que não se confundem com os fornecedores do leite *in natura* (pessoas físicas). Além disso, é incontroverso que o leite *in natura* é matéria-prima dos produtos lácteos produzidos pela Recorrente e que os fretes incorridos na operação de compra do leite *in natura* foram suportados por ela.

Por isso, a essencialidade e relevância estão comprovadas, bem como cumpridos os requisitos legais, logo se admite o crédito a título de insumo com suporte no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

Contudo, a mesma sorte não se aplica aos fretes nas compras de queijo parmesão em peças, pois, de acordo com as notas fiscais anexadas aos autos, os fretes incorridos nessas operações não foram suportados pela Recorrente, mas sim pelos vendedores. Então, deve ser negado provimento ao pleito neste tópico.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela

consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário para, na parte conhecida, afastar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento para reverter as glosas dos fretes de leite *in natura*.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente Redator