



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 10925.900872/2017-58

ACÓRDÃO 3401-014.041 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 24 de julho de 2025

RECURSO EMBARGOS

EMBARGANTE COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 10/10/2013 a 31/12/2014

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Tem-se a omissão quando o Acórdão deixa de manifestar-se sobre ponto ou questão relevante para o julgamento da causa.

CRÉDITO. FRETE. VENDAS COM COOPERADOS. INEXISTÊNCIA.

Correspondendo ao frete, entre estabelecimentos, na pós-produção, não se deve reconhecer o creditamento.

CRÉDITO. FRETES. OPERAÇÕES COM COOPERADOS. EXISTÊNCIA.

A ausência desse tipo de frete impede/prejudica significativamente o processo produtivo ou a prestação dos serviços, revelando a sua essencialidade.

CRÉDITO. FRETE. REMESSA DE MERCADORIAS PARA ARMAZENAGEM. EXISTÊNCIA.

O serviço de transporte é indissociável da necessidade de armazenagem, que por sua vez é fundamental para viabilizar a produção e a venda dos produtos.

Embargos acolhidos.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer dos embargos de declaração com efeitos infringentes para suprimindo as omissões: (a) manter a glosa em relação aos fretes sobre as operações de vendas realizadas com cooperados; (b) reverter as glosas em

relação aos fretes sobre operações de envio e recebimento com cooperados e aos fretes sobre remessa de mercadorias para armazenagem.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Para julgamento, os Embargos de Declaração (e-fls. 9521/9528) opostos pela COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS ao Acórdão de e-fls. 9434/9452, assim ementado:

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

Período de apuração: 10/10/2013 a 31/12/2014

COFINS. CRÉDITO. ATO COOPERATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo pagamento das contribuições não há direito ao crédito básico e, no caso, por Precedente Vinculante, não há incidência das contribuições no ato cooperativo, isto é, de transferência de mercadorias entre associado e associação.

COFINS. FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

COFINS. MATERIAL DE EMBALAGEM. INSUMO. POSSIBILIDADE.

O material de embalagem segue a regra dos demais insumos das contribuições não cumulativas, essencial ou relevante ao processo produtivo (leia-se, da porta de entrada até a porta de saída, inclusive) é insumo, caso contrário, não.

GLOSA. ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS. POSSIBILIDADE.

Desde que não implique em reformatio in pejus, é possível a alteração do fundamento de glosa de créditos.

COFINS. FRETE. ARMAZENAGEM. PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE RESTRITA.

Como regra, não é possível a concessão de crédito ao frete e armazenagem de produtos acabados, salvo se, e somente se, estes se demonstrarem essenciais ou relevantes ao processo produtivo por razões de segurança ou ainda para preservar o produto acabado.

COFINS. INSUMOS. ROYALTIES. DESENVOLVIMENTO GENÉTICO. POSSIBILIDADE.

Royalties pagos para o desenvolvimento genético (crescimento e reprodução) de animais são relevantes ao processo produtivo (aumentam a qualidade deste processo) de criação e abate de animais logo, são passíveis de creditamento.

COFINS. CONSULTAS MÉDICAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Consultas pagas a funcionários é pagamento feito a mão-de-obra de pessoa física, para o qual é vedado o creditamento.

COFINS. AQUISIÇÃO. MOMENTO. TRADIÇÃO.

Com a tradição/entrega da coisa a mercadoria é adquirida e, neste momento nasce o direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. LOCAL DE REGISTRO CONTÁBIL. FALTA DE INTERESSE RECURSAL.

O objeto do processo administrativo fiscal de compensação e ressarcimento é o crédito a ressarcir ou compensar, se uma questão contábil em nada interfere neste montante, esta não deve ser preocupação do julgador.

COFINS. PERCENTUAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. SÚMULA CARF 157.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

PROCESSO DE CRÉDITO. LIMITAÇÃO DO PROCESSO. PER/DCOMP.

Não é possível analisar fundamento de mérito de crédito pleiteado em outro pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, processo administrativo, sob pena de usurpação de competência e, também conseqüentemente, nulidade da decisão.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOR DE MIUDEZAS. LEI 12.350/04. PROIBIÇÃO LIMITADA.

O artigo 57 da Lei 12.350/04 proibiu o crédito presumido nos termos da Lei 10.925/04 apenas para os insumos vinculados a alguns produtos da industrialização de aves e porcos, nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM”, silenciando sobre o demais.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. DEDUÇÃO NA ESCRITA NO PERÍODO DE APURAÇÃO.

O crédito presumido da Lei 10.925/04 somente é dedutível no mês de apuração, logo, o saldo não pode ser transportado para meses subsequentes.

COFINS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. EQUIPARAÇÃO. SOLUÇÃO DE CONSULTA 46/2012. TIPO DE CREDITAMENTO. NATUREZA DA AQUISIÇÃO.

Não há nem mesmo uma vírgula na SC 46/2012 (que equiparou as exclusões da base de cálculo da COFINS a uma isenção) acerca do tipo de crédito a compensar; há, sim, permissão ao creditamento, agora a forma da compensação (se o crédito é dedutível no mês, no trimestre, compensável ou ressarcível) vai depender, evidentemente, da natureza do crédito (presumido, básico, presumido ressarcível, básico não ressarcível, etc).

RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, nº ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária. (Acórdão 3401-008.364)

O despacho de admissibilidade da Conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, então Presidente, bem pontuou a amplitude da causa de pedir:

Das Alegações e do Cabimento

A embargante sustenta que o acórdão padece do vício de omissão em relação à:

- 1. Material de Embalagem e Etiquetas;*
- 2. Fretes – Transferência de Produtos Acabados;*
- 3. Fretes – Aquisição de Bens Sujeitos à Alíquota Zero, Isenção ou Suspensão;*
- 4. Fretes – Sobre Operações com Cooperados;*
- 5. Fretes – Sobre Remessa de Mercadorias para Armazenagem; e,*
- 6. Crédito Presumido de 30% - Estorno de Crédito em Relação a Produção de Ração Vendida com Suspensão;*

No entanto, a pretensão mereceu parcial seguimento:

7. Diante do exposto, com base nas razões aqui externadas, e com fundamento no art. 65 do Anexo II do RICARF, DOU SEGUIMENTO PARCIAL aos Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte, para que o colegiado aprecie os apontamentos omissão em relação aos itens: 3. Fretes – Aquisição de Bens Sujeitos à Alíquota Zero, Isenção ou Suspensão, 4. Fretes – Sobre Operações com Cooperados e 5.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **George da Silva Santos**.

1 JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Em último juízo de admissibilidade, conheço da impugnação.

2 MÉRITO

Analisarei os fundamentos recursais separadamente.

2.1. FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS REALIZADAS COM COOPERADOS

Alega o recorrente:

Ao que se refere aos fretes sobre operações com cooperados, a fiscalização, bem como a DRJ, glosaram o crédito sobre os referidos fretes relativos a operações de fornecimento de mercadorias (frete vendas) e de recebimento de bens de cooperados (frete compras – aves, leitões e suínos para abate), sob a justificativa de que o direito do crédito sobre eles está condicionado a possibilidade do crédito também sobre a mercadoria transportada e, neste caso, como as operações com associados não geram direito ao crédito, os fretes também não.

Em seu Recurso Voluntário (pgs. 101 a 102), a embargante esclareceu que o frete não possui relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado.

O acórdão embargado reverteu a glosa dos créditos relativos aos fretes sobre as aquisições de cooperados, no entanto, ficou omissa em relação aos fretes sobre as operações de vendas realizadas com cooperados, relacionados no Anexo XXIV.2 da Manifestação de Inconformidade.

Efetivamente, o acórdão embargado restou omissa nesta análise.

No caso dos fretes sobre as operações de vendas realizados com cooperados, esta é a tese do Recurso Voluntário (e-fls. 8.753/8.755):

c) Fretes sobre Operações com Cooperados:

A fiscalização glosou o crédito sobre os fretes relativos a operações de fornecimento de mercadorias (frete vendas) e de recebimento de bens de cooperados (frete compras – aves, leitões e suínos para abate).

Consoante fundamentação constante no despacho decisório, a autoridade fiscal entendeu que as aquisições de cooperados não geram direito de crédito.

Aduz que o direito de crédito sobre os mesmos está condicionado a possibilidade do crédito também sobre mercadoria transportada.

No caso em tela, como a fiscalização considerou que as operações com associados não geram crédito, os fretes vinculados a essas operações também não gerariam crédito. Daí a glosa dos créditos sobre os fretes relativos a associados de que se trata no presente item.

Os fretes em relação aos quais o crédito foi glosado constam no Anexo XXIV.1 e XXIV.2, da Manifestação de Inconformidade, fls. 7.667 a 7.700 e 7.701 a 7.749, dos autos.

Merece reforma o Acórdão da DRJ/CTA, também nesta parte.

É que, conforme já exposto no Item II.1.1, do presente recurso, a glosa do crédito sobre operações com cooperados (aquisições ou vendas), é ilegal uma vez que a IN/SRF nº 635/2006, em seu art. 23, incisos I e II, estabelecem restrições ao direito de crédito, não previstas em lei.

No tocante aos fretes, consoante fundamentação aduzida no Item II.1.2, do presente recurso, é certo que a apuração de crédito sobre o frete não possui relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado.

Como a glosa tratada no presente item, se deu sob a mesma fundamentação, por amor à brevidade, renovamos as vênias a V. Senhorias para remetê-las aos mencionados tópicos do presente recurso (Item II.1.1 e II.1.2) para que procedam a leitura dos argumentos ali alinhavados, como se aqui transcritos estivessem.

Ainda, para bem demonstrar as operações realizadas e comprovar as alegações, a recorrente acostou no Anexo XXIV.1 e XXIV.2, da Manifestação de Inconformidade, amostragem dos conhecimentos de frete e as respectivas notas fiscais transportadas a eles vinculadas, bem assim o razão contábil que demonstra o registro contábil desses documentos, em contas de estoque.

Assim, espera-se que à luz da fundamentação aduzida no decorrer do presente recurso sobre essas matérias, que o Acórdão recorrido seja reformado pelo Eg. CARF, no tocante à glosa dos créditos sobre fretes relativos a operações com cooperados, arrolados no Anexo XXIV.1 e XXIV.2, da Manifestação de Inconformidade, fls. 7.667 a 7.700 e 7.701 a 7.749.

Não estou acolhendo a pretensão.

Desfocando dos atos cooperativos e cuidando, especificamente, dos fretes, rememoro que a legislação que trata da não cumulatividade do PIS e da COFINS permite a apropriação de créditos de frete em hipóteses bem delimitadas, quais sejam:

- i) no transporte vinculado à aquisição de mercadorias para revenda, por compor o custo de aquisição (art. 289 do RIR/99 e art. 3º, I, da Lei nº 10.833/2003);

ii) nos casos em que o fornecedor assume o custo do frete até o comprador, vinculando-se à operação de venda (art. 3º, IX, da mesma lei);

iii) quando o frete se qualifica como insumo necessário à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços (art. 3º, II).

Na situação em análise, os documentos constantes dos autos (e-fls. 7.701 a 7.749) indicam que os gastos com frete não possuem conexão direta com as operações de compra para revenda, com a venda ao consumidor final, ou com etapas produtivas.

Da e-fl. 7713, registro:

SC CHAPECO ARF		COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS		1ª VIA TOMADOR DO SERVIÇO	
		ENDEREÇO: RUA JOÃO MARTINS 219 MUNICÍPIO: CHAPECO FONE / FAX: (49) 3321-3000 CNPJ: 83310441/0001-17		CONTROLE DO FORMULÁRIO Nº 472360	
DATA EMISSÃO: 23/01/2013 REMETENTE: COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS ENDEREÇO: RUA JOÃO MARTINS 219 MUNICÍPIO: CHAPECO INSCR. EST.: 83310441/0001-17		UF: SC		CÓDIGO E NAT. DA OPERAÇÃO: 5332 - PRESTACAO DE SERVICO DE TRANSPORTE A ESTABELECIMENTO IND	
CONSIGNATÁRIO: ENDEREÇO: MUNICÍPIO:		REDESPACHO: EMPRESA: ENDEREÇO: MUNICÍPIO: CNPJ / CPF: CONHECIMENTO:		CONHECIMENTO DE TRANSPORTE RODoviário DE CARGAS SÉRIE ÚNICA MOD. '9'	
FRETE CALCULADO ATÉ		PAGO NA ORIGEM ☒ A PAGAR NO DESTINO ☐		Nº 185801	
TRANSPORTADOR Nº: SANGEN - COMERCIO E TRANSPORTES LTDA ENDEREÇO: RUA FORTALEZA 421 CNPJ: 11646447/0001-59 INSCR. EST.: 0370151432		VEÍCULO MARCA: MERCEDES BENZ 1516 / Nro Cadastrada PLACA: INC3500 LOCAL: CHAPECO ESTADO: SC			
NAT. DA CARGA: SACOS		QUANTIDADE: 200,000		ESPECIE: DIVERSOS	
VALOR: 251,99		VALOR DA MERCADORIA: 25.232,92		PERCURSO: CHAPECO - SERRA	
ICMS ANTECIPADO: 251,99		ICMS: 0,00		TOTAL DA PRESTAÇÃO: 303,1	
RECEBIMENTO:		ICMS: 303,12		VALOR DO ICMS: 51,3	
LOCAL: / DATA: /		ASSINATURA E CARIMBO DO DESTINATÁRIO		OBSERVAÇÕES: TRANSP. OPT. SIMPLES NAC. - NAO TRANSF. CRED-CONF. LC 123/06	

A propósito, em julgado envolvendo a mesma recorrente, o CARF já negou o reconhecimento do crédito, presente a situação de frete, entre estabelecimentos, na pós-produção:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CRÉDITO. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo das contribuições, as sociedades cooperativas de produção agroindustrial podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda

e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. PROTEÇÃO E CONSERVAÇÃO. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção e conservação do produto durante o transporte, como plástico, papelão e filmes stretch, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em vista dos requisitos da essencialidade ou relevância e especificidade desse ramo de atividade.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETE. SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO) - AVES, SUÍNOS, RAÇÕES. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

O custo dos fretes incorridos com o sistema de parceria (integração) para a produção de aves e suínos utilizados como insumos na produção dos bens destinados à venda dá direito ao desconto de créditos.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS COM SUSPENSÃO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos adquiridos com suspensão das contribuições geram direito a crédito para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO ATIVO IMOBILIZADO.

Necessidade de identificação de máquinas e equipamentos e sua vinculação ao processo produtivo para enquadrar-se como insumo.

REDUÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE 60% PARA 35%. SUÍNOS. AVES. MILHO. TRIGO. LENHA. CRÉDITOS. GLOSA. REVERSÃO. POSSIBILIDADE.

Súmula CARF nº 157: O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

EXCLUSÃO. SALDO. CRÉDITO PRESUMIDO. MÊS ANTERIOR. CRÉDITO DIFERIDO. VALOR EXCLUÍDO NO MÊS. LIMITAÇÃO. GLOSA DECORRENTE, REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não procede a alegação de que a fiscalização não aplicou corretamente a legislação que trata da limitação do crédito presumido da agroindústria para as sociedades cooperativa de produção agroindustrial.

ART. 54 DA LEI 12.350/2010. VIGÊNCIA. 20 DE DEZEMBRO DE 2010.

A partir de 20 de dezembro de 2010 as operações descritas no artigo 54 da Lei 12.350 gozam de suspensão das contribuições, encontre-se esta suspensão descrita ou não em Nota Fiscal. A inscrição em nota fiscal deve ser entendida aqui como “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização” para os quais o artigo 143 § 1º do CTN permite a vigência retroativa.

TAXA SELIC. CORREÇÃO. RESSARCIMENTO PIS/COFINS. NOTA CODAR 22/2021. POSSIBILIDADE Deve-se aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido 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, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos.

(Processo: 10925.901577/2014-76; ACÓRDÃO 3102-002.794 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA; Relator: Pedro Sousa Bispo; Julgamento: 17 de dezembro de 2024)

Mantenho a glosa.

2.2 FRETES SOBRE OPERAÇÕES COM COOPERADOS

Observe-se o que apontam os Embargos:

Ao que se refere aos fretes sobre operações com cooperados, a fiscalização, bem como a DRJ, glosaram o crédito sobre os referidos fretes relativos a operações de fornecimento de mercadorias (frete vendas) e de recebimento de bens de cooperados (frete compras – aves, leitões e suínos para abate), sob a justificativa de que o direito do crédito sobre eles está condicionado a possibilidade do crédito

também sobre a mercadoria transportada e, neste caso, como as operações com associados não geram direito ao crédito, os fretes também não.

Em seu Recurso Voluntário (pgs. 101 a 102), a embargante esclareceu que o frete não possui relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado.

O acórdão embargado reverteu a glosa dos créditos relativos aos fretes sobre as aquisições de cooperados, no entanto, ficou omissa em relação aos fretes sobre as operações de vendas realizadas com cooperados, relacionados no Anexo XXIV.2 da Manifestação de Inconformidade.

No intuito de suprir esta omissão, vou ao Recurso Voluntário e dele faço o seguinte recorte (e-fls. 8754/8755):

c) Fretes sobre Operações com Cooperados:

A fiscalização glosou o crédito sobre os fretes relativos a operações de fornecimento de mercadorias (frete vendas) e de recebimento de bens de cooperados (frete compras – aves, leitões e suínos para abate).

Consoante fundamentação constante no despacho decisório, a autoridade fiscal entendeu que as aquisições de cooperados não geram direito de crédito.

Aduz que o direito de crédito sobre os mesmos está condicionado a possibilidade do crédito também sobre mercadoria transportada.

No caso em tela, como a fiscalização considerou que as operações com associados não geram crédito, os fretes vinculados a essas operações também não gerariam crédito. Daí a glosa dos créditos sobre os fretes relativos a associados de que se trata no presente item.

Os fretes em relação aos quais o crédito foi glosado constam no Anexo XXIV.1 e XXIV.2, da Manifestação de Inconformidade, fls. 7.667 a 7.700 e 7.701 a 7.749, dos autos.

Merece reforma o Acórdão da DRJ/CTA, também nesta parte.

É que, conforme já exposto no Item II.1.1, do presente recurso, a glosa do crédito sobre operações com cooperados (aquisições ou vendas), é ilegal uma vez que a IN/SRF nº 635/2006, em seu art. 23, incisos I e II, estabelecem restrições ao direito de crédito, não previstas em lei.

No tocante aos fretes, consoante fundamentação aduzida no Item II.1.2, do presente recurso, é certo que a apuração de crédito sobre o frete não possui relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado.

Como a glosa tratada no presente item, se deu sob a mesma fundamentação, por amor à brevidade, renovamos as vênias a V. Senhorias para remetê-las aos mencionados tópicos do presente recurso (Item II.1.1 e II.1.2) para que procedam a leitura dos argumentos ali alinhavados, como se aqui transcritos estivessem.

Ainda, para bem demonstrar as operações realizadas e comprovar as alegações, a recorrente acostou no Anexo XXIV.1 e XXIV.2, da Manifestação de Inconformidade, amostragem dos conhecimentos de frete e as respectivas notas fiscais transportadas a eles vinculadas, bem assim o razão contábil que demonstra o registro contábil desses documentos, em contas de estoque.

Assim, espera-se que à luz da fundamentação aduzida no decorrer do presente recurso sobre essas matérias, que o Acórdão recorrido seja reformado pelo Eg. CARF, no tocante à glosa dos créditos sobre fretes relativos a operações com cooperados, arrolados no Anexo XXIV.1 e XXIV.2, da Manifestação de Inconformidade, fls. 7.667 a 7.700 e 7.701 a 7.749.

Como se constata, não se almeja o reconhecimento de crédito relativo às operações entretidas com os cooperados, configurador do ato cooperativo, mas aquele relacionado aos fretes contratados para viabilizá-las.

A ausência desse tipo de frete impede/prejudica significativamente o processo produtivo ou a prestação dos serviços, revelando a sua essencialidade.

Entendendo-os como parte do “processo produtivo”, como um todo considerado, inclusive como admite o seguinte julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ENTENDIMENTO STJ. RECURSO REPETITIVO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo contribuinte.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para I - reverter a glosa sobre: 1. Serviços empregados na

manutenção das máquinas e equipamentos industriais, materiais empregados na manutenção predial das indústrias, materiais para a desinfecção e limpeza das máquinas e instalações industriais, uniformes e materiais de proteção e segurança dos trabalhadores e produtos intermediários utilizados no processo produtivo; 2. Ao filme stretch, as bobinas, o papel kraft e os sacos de papel kraft, as fitas adesivas, o hot melt, as tintas para carimbos, adesivos Jet-Melt, etiquetas adesivas do leite em pó e do composto lácteo, big bags, caixas de papelão e caixas térmicas, fundo de papelão e folhas miolo ondulado para proteção das caixas, pallets nos quais as caixas são empilhadas, tampas das caixas, embalagem de ovos, cantoneiras, os sacos de polipropileno transparente E aos fretes destes produtos; 3. Frete e armazenagem na operação de venda; 4. Frete na formação de lote para exportação; 5. Frete de transferência de produto acabado, de transferência de insumos no curso do processo produtivo, no sistema de parceria e integração e fretes tributados na aquisição de mercadorias não tributadas; 6. Fretes na operação de venda demonstrados em planilha e acompanhados de documentos fiscais, ainda que apresentados no curso do processo administrativo; 7. Dos créditos presumidos da Lei 10.925/04, fixando a alíquota em 60% do crédito básico; 8. De mercadorias adquiridas (leia-se, transferidas) em trimestres subsequentes e os respectivos fretes, neste caso, o valor do crédito deverá ser apurado nos trimestres das aquisições; 9. Royalties, excetos os pagos a pessoa jurídica no exterior. 10. Encargos de depreciação. 11. bens de pequeno valor (abaixo de 1200); 12. Vasilhames/Lacres/Brincos e Materiais para Aviários e Granjas. II – corrigir pela SELIC os créditos reconhecidos, do 361º dia após a data do protocolo do PER até a data do efetivo ressarcimento. Vencido no item 2 acima o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que concedia o crédito em maior amplitude. Vencido no item 5 acima o conselheiro Marcos Antônio Borges, que concedia o crédito em menor amplitude. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-010.673, de 28 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10925.901481/2018-31, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Processo nº 10925.901485/2018-10; Acórdão nº 3401-010.675 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Redator: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles; Julgamento: 28 de setembro de 2022)

Assim, enquadrando-os como geradores de crédito, revento a glosa referente aos fretes para recebimento e envio de cooperados.

2.3. FRETES RELATIVOS À REMESSA E RETORNO DE MERCADORIAS PARA ARMAZENAGEM EM DEPÓSITO DE TERCEIROS

Afirmando a existência de outra omissão, pontua a Recorrente:

Nesse item a fiscalização glosou o crédito sobre fretes relativos à remessa e retorno de mercadorias para armazenagem em depósito de terceiros, serviços de movimentação de mercadorias nos depósitos e sobre serviços de estufagem nº porto.

A DRJ/CTA manteve a glosa sob a alegação de que “por falta de previsão legal, entende-se que não geram direito ao crédito pretendido [...]”. A embargante, esclareceu em seu Recurso Voluntário que o custo do frete relativo à remessa e retorno do produto e os serviços de movimentação das mercadorias no depósito integram o custo de armazenagem, deste modo, gera direito ao crédito.

A decisão embargada, reverteu a glosa apenas das despesas com a armazenagem de produtos acabados e com a movimentação desses dentro do armazém, contudo, omitiu-se em relação aos fretes sobre essas operações.

Quanto a esta glosa, o Recurso Voluntário afirmou o seguinte (e-fls. 8755/8757):

d) Fretes sobre Remessa de Mercadorias para Armazenagem:

Nesse item a fiscalização glosou o crédito sobre fretes relativos à remessa e retorno de mercadorias para armazenagem em depósito de terceiros, serviços de movimentação de mercadorias nos depósitos e sobre serviços de estufagem nº porto.

Os fretes glosados sob esse fundamento, são os arrolados no Anexo XXV, da Manifestação de Inconformidade, fls. 7.750 a 7.754 dos autos.

A DRJ/CTA manteve a glosa do crédito sob a alegação de que “por falta de previsão legal, entende-se que não geram direito ao crédito pretendido. Ressaltase que tais fretes são realizados após o fim do processo produtivo dos sujeitos passivos, de modo que, pelas mesmas razões que a RFB entende que o fretes sobre transferência de produtos acabados não ensejam o direito ao crédito, também estes não podem produzi-lo. Além do mais, custos com frete é uma coisa, custos com armazenagem outra. Não há nenhuma razão juridicamente plausível que possa se admitir que os gastos citados pela contribuinte como integrantes do processo de armazenagem possam permitir o cálculo de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.” No entanto, o acórdão recorrido merece reforma também nesse aspecto.

É que diferentemente do que entendeu a turma julgadora, custo do frete constitui despesa de armazenagem da produção. Em outras palavras, o valor do frete relativo à remessa e retorno do produto e os serviços de movimentação das mercadorias no depósito integram o custo de armazenagem.

Assim, para armazenar a sua produção em depósito de terceiros, a recorrente tem dispêndios com os serviços de armazenagem propriamente ditos,

ao que se adicionam os gastos com a remessa e o posterior retorno das mercadorias.

Esse somatório de gastos com armazenagem de mercadorias enseja direito ao desconto de crédito de COFINS, consoante previsão legal expressa contida n.º art. 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833/2003 e também de PIS/Pasep11. Confira-se:

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

[...]

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

[...] (Grifo nosso).

Portanto, é legítimo o crédito sobre fretes relativos à remessa de mercadorias para armazenagem em depósito de terceiros e o seu posterior retorno, sobre serviços de movimentação de mercadorias nos depósitos e sobre os serviços de estufagem.

Pois bem.

A armazenagem externa decorre de diversas razões, como a falta de espaço físico próprio, necessidade de condições específicas de armazenamento (refrigeração, umidade controlada), otimização para distribuição, etc, pelo que, às vezes, a sua contratação não é uma opção, a indicar que o frete destinado a viabilizar a estocagem é essencial.

Analisando, assim, o momento em que contratado o frete, considero-o como parte do processo produtivo, considerado como um todo, e, assim, creditável. Nesta linha:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ENTENDIMENTO STJ. RECURSO REPETITIVO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da

essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo contribuinte.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para I - reverter a glosa sobre: 1. Serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais, materiais empregados na manutenção predial das indústrias, materiais para a desinfecção e limpeza das máquinas e instalações industriais, uniformes e materiais de proteção e segurança dos trabalhadores e produtos intermediários utilizados no processo produtivo; 2. Ao filme stretch, as bobinas, o papel kraft e os sacos de papel kraft, as fitas adesivas, o hot melt, as tintas para carimbos, adesivos Jet-Melt, etiquetas adesivas do leite em pó e do composto lácteo, big bags, caixas de papelão e caixas térmicas, fundo de papelão e folhas miolo ondulado para proteção das caixas, pallets nos quais as caixas são empilhadas, tampas das caixas, embalagem de ovos, cantoneiras, os sacos de polipropileno transparente E aos fretes destes produtos; 3. Frete e armazenagem na operação de venda; 4. Frete na formação de lote para exportação; 5. Frete de transferência de produto acabado, de transferência de insumos no curso do processo produtivo, no sistema de parceria e integração e fretes tributados na aquisição de mercadorias não tributadas; 6. Fretes na operação de venda demonstrados em planilha e acompanhados de documentos fiscais, ainda que apresentados nº curso do processo administrativo; 7. Dos créditos presumidos da Lei 10.925/04, fixando a alíquota em 60% do crédito básico; 8. De mercadorias adquiridas (leia-se, transferidas) em trimestres subsequentes e os respectivos fretes, neste caso, o valor do crédito deverá ser apurado nos trimestres das aquisições; 9. Royalties, excetos os pagos a pessoa jurídica no exterior. 10. Encargos de depreciação. 11. bens de pequeno valor (abaixo de 1200); 12. Vasilhames/Lacres/Brincos e Materiais para Aviários e Granjas. II – corrigir pela SELIC os créditos reconhecidos, do 361º dia após a data do protocolo do PER até a data do efetivo ressarcimento. Vencido no item 2 acima o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que concedia o crédito em maior amplitude. Vencido no item 5 acima o conselheiro Marcos Antônio Borges, que concedia o crédito em menor amplitude. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-010.673, de 28 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10925.901481/2018-31, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Processo nº 10925.901485/2018-10; Acórdão nº 3401-010.675 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Redator: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles; Julgamento: 28 de setembro de 2022)

Ante o exposto, suprimindo a omissão, dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa e reconhecer o crédito relativo aos fretes de mercadorias para armazenagem.

3 DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço dos embargos de declaração com efeitos infringentes para suprimindo as omissões: (a) manter a glosa em relação aos fretes sobre as operações de vendas realizadas com cooperados; (b) reverter as glosas em relação aos fretes sobre operações de envio e recebimento com cooperados e aos fretes sobre remessa de mercadorias para armazenagem.

É como voto.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos