MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10935.723775/2016-35**
ACÓRDÃO	3002-003.008 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPAVEL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 18/08/2016

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE. ALIMENTO. POSSIBILIDADE.

Dão direito a crédito os dispêndios com material de embalagem de transporte de alimentos (fita para rotular, caixa de papelão diversas, pallets diversos, filme técnico liso, bandeja absorvente diversas, pallets de madeira diversos, caixa PVC diversas, fitas adesivas, entre outros) em razão de sua imprescindibilidade à conservação dos produtos durante o transporte da origem até o destino final, observados os demais requisitos da lei.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS OU INSUMOS NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributado. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE TERCEIROS. PREENCHIMENTO DE NOTAS FISCAIS. VEDAÇÃO DO ART. 31 da Lei n. 12.865/2013

Os documentos fiscais emitidos pela contribuinte indicam que a mercadoria não foi por ela industrializada, mas adquirida ou recebida de terceiros. Em que pese documentação apresentada, não ficou comprovado

DOCUMENTO VALIDADO

de modo inequívoco que os itens glosados foram por ela industrializados. Vedação do § 7º do artigo 31 da Lei n. 12.865/2013.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, quanto ao mérito, em lhe dar provimento parcial, para reverter as glosas de créditos relativos: (i) aos bens adquiridos das empresas industriais "com suspensão", discriminados no voto condutor; (ii) às despesas com embalagens de transporte e (iii) às despesas com frete na compra de insumos com alíquota zero da contribuição, desde que o serviço de transporte tenha sido tributado e prestado por pessoa jurídica residente no País, observados os demais requisitos exigidos em lei. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-002.985, de 5 de agosto de 2024, prolatado no julgamento do processo 10935.723757/2016-53, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Marcos Antonio Borges – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Catarina Marques Morais de Lima, Keli Campos de Lima, Luiz Carlos de Barros Pereira (suplente convocado(a)), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Marcos Antonio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem.

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

A DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.

Devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário, pleiteando, em síntese:

1. crédito básico da(o) PIS quanto as aquisições de bens classificados pela fiscalização como **saídas com suspensão e alíquota zero**;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

2. crédito básico da(o) PIS quanto as aquisições de **materiais de embalagens para acondicionamento e transporte**;

3. crédito básico da(o) PIS quanto **fretes de bens** para revenda ou utilizado na produção de bens, **adquiridos sem a incidência das contribuições**

4. crédito **presumido** da(o) PIS relacionados à **produção de óleo e farelo de soja**.

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 é tempestivo, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.
>
> O processo em questão trata de uma manifestação de inconformidade relacionada ao indeferimento de alguns Créditos Básicos vinculados a receita não tributada no mercado interno (alíquota zero) e no mercado externo, assim como Créditos Presumidos ligados à produção de carnes de aves, suínos, óleo e farelo de soja, em Pedido de Ressarcimento protocolado em 2015.
>
> Em seguida, será abordado cada um dos pontos levantados pela recorrente nesta fase do recurso voluntário, conforme resumido no relatório.
>
> **DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS DE BENS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO**
>
> As glosas efetuadas, nesse ponto, tiveram como fundamento o inciso III do artigo 9º da Lei n. 10.925/2004. A fiscalização entendeu que algumas das NFs fiscais juntadas pela contribuinte eram de pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária. Desse modo, teriam a incidência da contribuição para a Cofins suspensa, nos moldes do inciso III do artigo 9º da Lei n. 10.925/2004. Portanto, a recorrente não poderia ter aproveitados os créditos na sistemática da não cumulatividade da Cofins.
>
> O referido art. 9º da lei estabelece:
>
> > Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica s**uspensa no caso de venda**:
> >
> > III - de **insumos destinados à produção** das mercadorias referidas no **caput do art. 8º** desta Lei, quando efetuada por p**essoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º** do mencionado artigo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Praticamente todas as glosas dos créditos de bens adquiridos com suspensão realizadas pela fiscalização e que constam no anexo II do processo, foram revertidas pela Delegacia de Julgamento. A DRJ entendeu, diferente da fiscalização, que a maioria dos fornecedores apontados não poderiam ser enquadrados como PJ/Cooperativa que exerça atividade agropecuária. Desse modo, não teriam a suspensão da Cofins, nos moldes da Lei n. 10.925/2004.

Apenas as glosas referentes às NFs das empresas Anhembi AgroIndustrial Ltda. e Comercial Suproa Ltda foram mantidas. Considerou-se que ambas as fornecedoras exercem atividade agropecuária e, portanto, têm direito à suspensão da Cofins. Segue trecho do acórdão de impugnação:

> "Já, quanto aos fornecedores Anhembi AgroIndustrial Ltda. e Comercial Suproa Ltda., entende-se que exercem a atividade agropecuária, até mesmo porque, como é possível constatar, as notas fiscais por elas emitidas não contaram com o destaque do PIS/Pasep e da Cofins devidos. Quanto a esses fornecedores, portanto, mantêm-se as glosas realizadas (as bases de cálculo envolvidas correspondem a R$ 98.283,44, R$ 144.076,00 e R$ 122.610,50, nos meses de julho, agosto e setembro de 2014, respectivamente)."

A recorrente argumenta que a DRJ errou ao manter o entendimento firmado pela fiscalização. Segundo a cooperativa, a atividade exercida pelas empresas referidas é industrial e não agropecuária.

Portanto, o cerne da questão está em saber se as duas empresas realmente realizam atividade agropecuária.

De fato, como demonstrado pela recorrente (fls. 1785 a 1786), uma simples consulta aos dados do CNPJ das empresas revela que a principal atividade delas é a preparação de subprodutos do abate, conforme o código CNAE C-1013-9/02. Elas são classificadas como indústrias de transformação e, portanto, não se enquadram no artigo da lei mencionado.

Diante disso, **voto por reverter as glosas, para reconhecer o direito ao crédito da Cofins**.

DAS GLOSAS DOS CRÉDITO SOBRE AS AQUISIÇÕES DE EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO E TRANSPORTE (BENS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS)

Sobre os insumos de embalagem, a fiscalização entendeu por fazer uma distinção entre as embalagens destinam à apresentação do produto ou ao seu transporte, glosando os itens que se enquadravam nesse último. A Delegacia de julgamento, seguindo o mesmo ponto de vista, promoveu uma revisão do anexo IV retirando alguns dos itens glosados, por entender que não se tratava de embalagens para transporte.

Neste recurso, a Recorrente se insurge de algumas das parcelas dos créditos negada em relação as embalagens de acondicionamento e transporte, por

DOCUMENTO VALIDADO

entender que fazem parte do seu processo produtivo, do ramo alimentício (carnes de aves/suínos).

De fato, como citado na decisão a quo, a legislação e o Parecer Normativo Cosit nº 5 fazem uma distinção ente embalagens para apresentação do produto e embalagens de acondicionamento e transporte. No entanto, é preciso analisar esses insumos observando atividade do contribuinte e à luz do conceito da essencialidade ao processo produtivo ou da sua relevância para a obtenção dos produtos fabricados.

Com relação ao conceito de insumos, é indiscutível, conforme apontado pela interessada, que ele foi modificado após o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado pelo STJ, o qual possui caráter vinculante para a Administração.

Com base no PARECER NORMATIVO RFB/COSIT Nº 5, DE 2018, que sintetiza a decisão vinculante do STJ, não são todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial principal da contribuinte direta ou indiretamente que podem vir a ser considerados insumos:

> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade** ou **relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. (grifo não original)

Ainda com base na tese do STJ, são considerados essenciais ou relevantes para a atividade do contribuinte os insumos que atendam os seguintes critérios, de forma resumida:

> ESSENCIALIDADE
>
> 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"
>
> RELEVÂNCIA
>
> 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"

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, a cooperativa fica obrigada a atender rígida legislação de controle fitossanitário para garantir a segurança do alimento e para as operações de exportação. A produção, armazenamento e transporte de alimentos devem garantir a qualidade do

DOCUMENTO VALIDADO

produto fabricado, evitando a contaminados alimentos. Assim, os custos ou despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como "as caixas de papelão, as várias outras espécies de caixas, as folhas lisas, os fundos de papel e as tampas de papelão", pallet de madeira, entre outros citados no Anexo IV revisado pela DRJ (e-fl. 1737), podem ser enquadrados na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial.

Nesse sentido, **voto pela reversão da glosa, dando direito ao crédito sobre as despesas com embalagens de transporte.**

DAS GLOSAS DO FRETE NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO DA CONTRIBUIÇÃO

Da análise do processo, verifica-se que esse ponto da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos sobre o serviço de transporte na apuração da contribuição da COFINS no regime não-cumulativo. De acordo com a empresa:

> "A fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Cascavel glosou o crédito básico apurado sobre o valor do serviço de transporte de insumos (matéria-prima) tributados à alíquota zero, utilizados na produção de adubos e fertilizantes."

Argumenta ainda que a fiscalização e a DRJ teriam condicionado o aproveitamento de tais créditos a situações que não estavam previstas em lei, por entenderem que o dispêndio com frete segue o regime de tributação do bem adquirido. No entanto, a recorrente argumenta que essa interpretação está introduzindo uma limitação não prevista em lei, conforme o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em sua defesa, a recorrente argumenta que nos termos do inciso II do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 as aquisições de insumos e de serviços aplicados na produção geram direito ao desconto de crédito, vedando o crédito apenas para as aquisições não tributadas. Aponta, portanto, que não existe nenhuma previsão legal para condicionar o direito ao crédito do frete ao direito ao crédito do insumo por ele transportado. Em seu recurso, colaciona ainda alguns julgados do Carf nesse sentido para comprovar o posicionamento jurisprudencial da Conselho.

Segue o trecho da lei em que reside a controvérsia:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2 o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 daTipi;

A mesma norma continua determinando os requisitos, cujo não cumprimento, impediriam o direito ao crédito:

> Art. 3º (...)
>
> § 2º Não dará direito a crédito o valor:
>
> I - de mão de obra paga a pessoa física;
>
> II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e
>
> III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição.
>
> § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:
>
> I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
>
> II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
>
> III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei. (g.n.)

A partir da análise da norma, pode-se resumir que os serviços de frete que (a) são utilizados na produção ou prestação de serviços, (b) são tributados pelas contribuições, e (c) são prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país, dão direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas.

No caso específico, asiste razão a recorrente. Por se tratar de aquisição de insumos para produção, os gastos com fretes correspondentes dão direito ao desconto de créditos da contribuição, ainda que transportem insumos com tributação desonerada ou submetidos ao cálculo de crédito presumido. Isso é válido desde que os fretes sejam devidamente tributados e prestados por empresas domiciliadas no País, observados os demais requisitos da lei.

Esse entendimento já foi adotado diversas vezes nesse Conselho tendo sido, inclusive, objeto de súmula:

> **Súmula CARF nº 188**
>
> 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.

Razão pela qual, **entendo que as glosas correspondentes devem ser revertidas**.

1. <u>CRÉDITOS PRESUMIDOS RELACIONADOS A PRODUÇÃO DE ÓLEO E FARELO DE SOJA</u>

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Nesse ponto, a recorrente se insurge sobre as glosas de alguns dos créditos presumido apurados sobre a receita da venda de farelo de soja e óleo de soja.

A fiscalização excluiu as NF de venda no mercado interno de mercadoria que estavam declaradas com o CFOP 5102, ou seja, "adquirida ou recebida de terceiros". A justificativa para a recusa é vedação contida no § 7º do artigo 31, da Lei n. 12.865/2013, para o qual os créditos presumidos somente podem ser incluídos na base de cálculo quando os produtos foram industrializados pela própria empresa.

Em sua defesa, a cooperativa alega que se trata de um erro no preenchimento da nota fiscal, pois todas a produção de farelo de soja ensacado e peletizado (NCM 23040090 e 23040010) teriam sido integralmente produzidas no estabelecimento filial, na Unidade de Óleos Vegetais – CNPJ 76.098.219/0026-95, e repassada por transferência (CFOP 1151 e 1152).

No entanto, a Delegacia de Julgamento manteve a glosa justificando que não argumento apresentado não ficou plenamente comprovado, como se depreende do trecho extraído do acordão de impugnação (e-fl 1769 a 1770):

> "Objetivando comprovar a alegação, a contribuinte junta, às fls. 1377/1663, documentos descrevendo o processo produtivo do farelo de soja tostado, relatórios de entradas e saídas de mercadorias, resumos de entradas por código de operação e relatórios "razão do estoque". Os documentos apresentados, é válido ressaltar, referem-se a diversas filiais da contribuinte.
>
> Analisando-se os relatórios apresentados, e as razões de inconformidade, conclui-se que, apesar de se identificar a existência de filiais responsáveis pela industrialização dos itens mencionados, não há como, pelas informações disponibilizadas, acatar a afirmação de que a integralidade do óleo e do farelo de soja vendidos foram produzidos unicamente pela filial apontada. Releva considerar, ainda, que, conforme despacho decisório, apenas uma parcela das vendas é que foi considerada como tendo sido adquirida de terceiros e isso, como é de fácil percepção, decorre da simples verificação das notas fiscais emitidas, documentos que, como é cediço, comprovam a natureza da operação."
>
> (...)
>
> "Nesse contexto, considerando que os documentos apresentados não comprovam, inequivocamente, que a totalidade das vendas de óleo e farelo de soja no período tem sua origem apenas na industrialização efetuada pela própria Cooperativa, deve-se, em respeito ao estabelecido no §7º do art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, manter o entendimento adotado no despacho decisório, até mesmo porque está em consonância com os documentos fiscais emitidos pela própria contribuinte, que indicam que ditas operações referem-se à venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros."

Em sede de recurso voluntário, a apelante reafirma seu argumento apresentado na impugnação.

DOCUMENTO VALIDADO

O cerne da questão não está na possibilidade dos créditos apurados sobre a receita da venda de farelo de soja e óleo de soja, mas na prova de que a parcela das NFs glosadas fora de fato produzidas por estabelecimento da empresa.

Da análise da documentação juntada no processo, chego a mesma conclusão extraída pela autoridade julgadora de 1ª instância, que a recorrente não teria conseguido comprovar que houve erro no CFOP apresentado.

Em que pese a recorrente argumentar que realiza a produção do item em uma filial, isso não prova que os itens constantes nas NFs glosadas listadas no Anexo IV foram de fato produzidos por seu estabelecimento e não adquiridas de terceiros, como registrado nos documentos fiscais.

Assim, uma vez que as provas não foram suficientes para indicar o eventual erro no CFOP utilizado, em respeito ao § 7º do artigo 31 da Lei n. 12.865/2013, **acompanho a decisão recorrida quanto a manutenção da glosa**.

Diante disso, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário e, quanto ao mérito, em lhe dar provimento parcial, para reverter as glosas de créditos relativos:

(i) aos bens adquiridos de **empresas industriais com suspensão**;

(ii) à**s despesas com embalagens de transporte;**

(iii) às despesas com **frete na compra de insumos com alíquota zero** da contribuição

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, quanto ao mérito, em lhe dar provimento parcial, para reverter as glosas de créditos relativos: (i) aos bens adquiridos das empresas industriais “com suspensão”; (ii) às despesas com embalagens de transporte e (iii) às despesas com frete na compra de insumos com alíquota zero da contribuição, desde que o serviço de transporte tenha sido tributado e prestado por pessoa jurídica residente no País, observados os demais requisitos exigidos em lei.

(Documento Assinado Digitalmente)

Marcos Antonio Borges – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO