



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.910548/2011-02
ACÓRDÃO	3201-012.488 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SLC ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS INCORRIDAS COM O CONTROLE DE PRAGAS.

Os gastos com produtos aplicados para controle de pragas, observando-se o critério da essencialidade e relevância, submete-se no conceito de insumo para empresa do setor agroindustrial, e ensejam a tomada de créditos.

FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.

DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO

Veículos para deslocamento de seus representantes comerciais e funcionários e com taxi executivo, impossibilidade de créditos.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS INCORRIDAS COM LOCAÇÕES DE PALETES, CONTENTORES E GUINCHOS.

As despesas com locações de paletes, aluguéis de contentores destinados ao armazenamento de entulhos e resíduos e locação de guinchos, observando-se o critério da essencialidade e relevância, subsumem-se no conceito de insumo para empresa do setor agroindustrial, e ensejam a tomada de créditos.

CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE AQUISIÇÕES DE INSUMOS SUJEITOS À SUSPENSÃO DO PIS/COFINS.

Comprovando-se o preenchimento de todas as condições legais previstas para que se verifique a suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS poderia o contribuinte, então, optar, ou não, pelo crédito presumido, mas não caberia utilizar-se do crédito básico. Crédito negado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos em relação a (i.1) despesas com controle de pragas, (i.2) despesas de fretes em operação de compra de bens sujeitos à alíquota zero ou com suspensão, nos termos da súmula CARF nº 188, (i.3) despesas de fretes na transferência entre estabelecimentos de matéria-prima/insumos e (i.4) despesas com aluguel de contentores destinados ao armazenamento de entulhos e resíduos e locação de guinchos; e, (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos relacionada às despesas com aluguel de pallets, vencido nesse item o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, que negava provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada e não reconheceu o direito creditório.

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

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre - RS que indeferiu parcialmente pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, oriundo de operações receitas não tributadas no Mercado interno (art. 16 da Lei 11.116/2005), analisado no período de 01/10/2009 a 31/12/2009, vide informação fiscal constante dos autos.

O interessado discorda da glosa parcial, pois não se conforma com o indeferimento da parcela dos créditos pleiteados, argumentando, em síntese:

- Após discorrer sobre o conceito de insumo para o PIS e a Cofins não-cumulativos, onde procura sustentar que as aquisições de insumos glosadas na verdade estariam de pleno acordo com as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, logo gerariam o direito aos créditos de PIS e COFINS na modalidade não-cumulativa. Aponta, ainda, que deveria ser considerado o conceito de insumo proposto pelo CARF e reconhecido pelo TRF da 4ª Região, que reconhecem a possibilidade de creditamento sobre custos e despesas estritamente vinculados e essenciais à atividade produtiva e econômica das empresas, com base nos Arts. 290 e 299 do RIR/99. Passa, então, a sustentar seu direito a apurar créditos sobre as despesas incorridas com o controle de pragas (insetos e roedores), o qual se trataria de serviço indispensável, consumido de forma direta em sua atividade. Esclarece que durante seu processo produtivo seria obrigada a cumprir normas sanitárias com a finalidade de manter seu produto final (arroz) dentro da classificação adequada, como apto ao consumo e livre de pragas. Para amparar seus argumentos, cita e transcreve legislação e atos normativos tributários, jurisprudência administrativa, bem como trechos de normas e regulamentos expedidos pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA.

- Considera igualmente legítimos os créditos apurados sobre as despesas de fretes de transferência de matéria-prima para depósito e entre os estabelecimentos da própria pessoa jurídica, com o fundamento de que tais despesas lançadas seriam desdobramentos das despesas dos fretes incorridos nas operações de venda. Discorre sobre sua necessidade de possuir diversos centros de distribuição para possibilitar o atendimento das diferentes regiões do país, bem como para as

exportações de suas mercadorias. Aponta que as referidas despesas de fretes foram suportadas pelo contribuinte e despendidas para transportar matéria-prima que acabou sendo adquirida para ser empregada no seu processo produtivo, logo, seriam creditadas por se enquadrarem como insumo, conforme definição de conceito obtida da interpretação do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e do art. 290 e 299 do RIR/99. Conclui, então, que pelas razões logísticas expostas, as operações de fretes entre seus estabelecimentos seriam apenas um desdobramento das operações de venda. Cita e transcreve jurisprudência do CARF, além de doutrina e legislação tributária para amparar seus argumentos no sentido de que a glosa destas despesas afrontaria ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

- Defende a apuração de créditos sobre os fretes incorridos nas operações de compra de bens não sujeitos a tributação do Pis/Pasep e da Cofins ou com tributação suspensa (crédito presumido). No caso, aponta que a autoridade administrativa teria deixado de perceber que o creditamento realizado foi tão-somente sobre os valores referentes às despesas de fretes dos produtos e não sobre os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero destas contribuições. Sustenta que as operações de transporte seriam distintas e independentes das operações de aquisição de arroz. Entende que a vedação do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, só seria aplicável ao caso, se na aquisição dos insumos sujeitos à alíquota zero das contribuições, o frete fosse arcado pelo vendedor. Explica que na situação em apreço, a aquisição dos insumos tributados à alíquota zero contempla apenas o preço de aquisição das mercadorias, sendo o frete das mercadorias de responsabilidade do comprador. Cita e transcreve Solução de Consulta para embasar seu entendimento e conclui pela legitimidade do creditamento destes valores referentes à estas despesas de frete, visto que se tratariam de serviços tributados pelas contribuições.

- Para sustentar seu direito a apurar créditos sobre despesas com alugueis de veículos, argumenta que na sua atividade econômica de comercialização de arroz, utiliza-se de veículos alugados de terceiros para proporcionar o deslocamento de seus representantes comerciais. Da mesma maneira, utilizou de serviços de táxi executivo, prestados pela empresa Way Transporte Executivo, para deslocar seus representantes em viagens de negócios com o propósito de celebrar contratos de vendas, nas localidades onde possui filiais de Centro de Distribuição. Por conseguinte, creditou-se da locação de ônibus intermunicipal, na ocasião em que os seus funcionários da filial de Capão de Leão se deslocaram, a serviço da empresa, para outras filiais da ora Manifestante. Como a despesa de locação de veículos e a tomada de serviços de táxi executivo são despesas mensais e estritamente vinculadas a sua atividade comercial, a ora Manifestante realizou o creditamento dessas despesas. Contesta o entendimento do fisco de que somente os alugueis de prédios, maquinas e equipamentos gerariam direito ao creditamento, pois o inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, não teria feito qualquer limitação ao conceito de maquinas e

equipamentos, apenas condicionou que os mesmos fossem locados com a finalidade de que fossem utilizados nas atividades da empresa. Ao prever a expressão "maquina", não estabeleceu a sua definição ou restrição ao seu alcance, de modo que e perfeitamente cabível o enquadramento de veículos automotores ao significado de maquina. A única restrição contida no referido dispositivo seria de que as maquinas alugadas tenham como finalidade a sua utilização na atividade econômica da empresa. Reitera que o CARF já teria decidido que, o conceito de insumo para o PIS e a COFINS deve ser concebido como os bens, serviços, custos de produção e despesas operacionais essenciais ao exercício da atividade econômica da empresa, ou seja, necessárias para a obtenção de receita, com base nos art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637 e 10.833/03 combinado com os arts. 290 e 299 do RIR/99. Em vista o critério material do PIS e da COFINS, ou seja, obtenção de receita, as despesas com alugueis de veículos enquadram-se perfeitamente na hipótese dos artigos 290 e 299 da RIR/99.

- Da mesma forma, considera as despesas com serviços de armazenagem de cargas, relativas ao aluguel de pallets, como intrínsecas à sua atividade e portanto seriam legítimos os créditos calculados sobre as mesmas. Acrescenta que de acordo com o art. 14, § 6º, da IN/RFB nº 740/2007, o entendimento da Solução de Consulta poderia ser alterado pela própria Autoridade Fazendária que a emitiu, inclusive, em caso da nova orientação ser mais favorável ao contribuinte. Informa que os pallets e contentores seriam equipamentos alugados para o acondicionamento do arroz, objetivando o armazenamento seguro das mercadorias, conforme exigência do próprio Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, portanto se tratariam de despesas obrigatórias e intrinsecamente vinculadas às despesas de armazenagem, o que igualmente legitimaria o respectivo creditamento.

- Sustenta seu direito a se creditar sobre despesas de aluguéis de contentores de entulhos/resíduos, reclama que a Autoridade Fiscal teria glosado tais despesas por entender que se tratavam de serviços de coleta e não de locação de maquinas ou equipamentos. No caso, esclarece que embora a empresa responsável pela locação dos contentores, também realize a coleta dos resíduos, tal fato não afasta a circunstância de que a preponderância da despesa seria a locação dos contentores, haja vista que a remoção dos resíduos é periódica, enquanto que a locação dos contentores é continua e permanente no tempo determinado do contrato de locação. Considera legítimo o creditamento sobre tais despesas, pois, primeiro, estaria-se diante de locação de equipamentos, na forma do art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, segundo, estaria-se diante da tomada de um serviço (de coleta de lixo industrial) necessário para a salubridade das dependências produtivas, ou seja, essencial para a continuidade da atividade produtiva.

- Sustenta, também, a legitimidade de seu direito a se creditar sobre despesas de aluguéis de guinchos, onde reclama que a fiscalização teria entendido que se tratariam de serviços de guinchos para montagem e desmontagem de estruturas.

No caso, sustenta que se trataria de despesa diretamente ligada ao seu processo produtivo. As notas fiscais emitidas pela Irmãos Dittgen corresponderiam à locação de guinchos, ou à prestação de serviço de guincho para a montagem de maquinas e transportes de maquinas ou partes das maquinas, utilizadas na construção de usina de parbo e na obra da termoelétrica. Dessa forma, as despesas relacionadas aos guinchos teriam como propósito a montagem de maquinas a serem utilizadas no processo produtivo, nos termos dos incisos IV ou II, do Art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, combinados com os arts. 290 e 299 do RIR.

- Justifica o cálculo de créditos sobre a integralidade das compras de insumos adquiridos com a suspensão da contribuição, com o argumento de que, no caso do arroz em casca, a manifestante não cumpriria com os requisitos já consagrados pela Lei 10.925/04 para o cálculo do crédito presumido e normatizados pela IN SRF nº 660/2006, portanto não estaria sujeita à obrigatoriedade de observar a suspensão da exigibilidade das contribuições, conforme entendeu a fiscalização. Informa que o advento da IN SRF nº 977, de 14 de dezembro de 2009, com eficácia normativa a partir de 1º de novembro de 2009, alterou o anteriormente disposto na IN SRF nº 660/2006, para tornar obrigatória a aplicação da suspensão em todos os casos elencados no Art. 2º da IN 660/66. Desta forma, sustenta que a nova Instrução Normativa modificou o sentido que até então era vigente para o caso, ou seja, trouxe uma inovação no ordenamento, tornando obrigatório o que antes era facultativo. Conclui, assim, que anteriormente à inovação trazida pela IN 977/09, a utilização da sistemática da suspensão/credito presumido não era obrigatória, sendo ela, portanto, uma opção do contribuinte. Reitera que não se adequaria aos requisitos determinados na IN nº 660/06, portanto não haveria a suspensão. Sobre a alteração legislativa promovida pela Instrução Normativa número 977/09, reitera que somente após a efetiva vigência desta alteração se tornaria obrigatória a suspensão, a qual assim, antes seria facultativa.

- Aponta que haveriam equívocos referentes à glosa do credito decorrente da aquisição de arroz em casca, esclarece que no período em exame teria adquirido arroz em casca de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária, nesta operações registrou créditos de PIS e COFINS às alíquotas de 1,65% e 7,6 % respectivamente, uma vez que, conforme já tratado anteriormente, suas vendas de arroz em casca não estariam sob o manto da suspensão prevista no Art. 9º da Lei nº 10.925/04 e na IN nº 660, porquanto não cumpriam com os requisitos exigidos pela legislação. As Notas Fiscais relativas à compra de arroz emitidas no período em questão, não conteriam a expressão "Venda efetuada com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", requisito formal exigido pelo Art. 2º, § 24º da IN nº 660/06. Diante da inexistência de ressalva quanto às informações constantes na Nota Fiscal de seus fornecedores, entende que nas operações de compra de arroz em casca de cooperativas e demais pessoas jurídicas deveriam-se aplicar as regras gerais da não-cumulatividade, tal qual antes exposto. Sustenta que deva ser observado um aspecto extremamente

relevante em relação ao caráter comercial da operação, pois por mais que se repise acerca da inexistência da declaração de "Venda efetuada com suspensão das contribuições...", não seria apenas essa evidência na Nota Fiscal que caracterizaria a operação como sendo realizada sob a batuta da suspensão/credito presumido ou da aplicação da forma regular de tributação. Não se trataria da mera formalidade de incluir (ou não) tal declaração na Nota Fiscal e, sim, envolveria toda uma discussão acerca do preço a ser cobrado pela mercadoria. Deve ser entendido que a não inclusão da declaração na Nota Fiscal implicaria na inclusão no preço da mercadoria das contribuições acima referidas, devendo, portanto, por fidelidade ao conceito da não-cumulatividade, ter direito ao registro de credito sobre as citadas contribuições. Reitera que os requisitos para a concessão do crédito presumido não eram adimplidos em sua totalidade, bem como seus fornecedores também não teriam direito a suspender os tributos. Cita Solução de Consulta proferida pela RFB para justificar seu entendimento de que a referida suspensão seria considerada como um benefício fiscal, condicionado ao cumprimento de determinadas regras, o que também seria o entendimento do egrégio STJ, em jurisprudência transcrita. Conclui que a informação fidedigna enviada pelo fornecedor não atenderia aos anseios da fiscalização em tolher seu direito, fazendo com que os fatos, por mais cristalinos, sejam deturpados para o fim de convergir para a conclusão de que haveria equívoco na sua apuração, muito embora os fatos, na sua forma correta, demonstrariam o contrário. Em suma, sustenta que seu posicionamento se apresentaria de todo congruente, conforme já demonstrado, nos meses de Outubro e Novembro de 2009 não vigia a IN 977/09 (publicada no DOU de 16/12/09), não havendo, então, obrigatoriedade da suspensão da contribuição para o PIS e a Cofins por parte dos fornecedores, mas sim a opção para tanto, permitindo que a Manifestante apurasse o credito integral do período.

- Alternativamente, requer a garantia de que nas operações aqui guerreadas seja mantida a possibilidade de registro do crédito presumido nos termos da Lei 10.925/04. Considera que na hipótese de desprovimento da presente Manifestação de Inconformidade, não poderia restar sem qualquer possibilidade de registro de crédito nestas operações, sendo que se revestiria de caráter lógico a concessão do crédito presumido no caso de desacolhimento dos pedidos aqui trazidos.

Ao final, pede que sua Manifestação de Inconformidade seja acolhida, para que, preliminarmente, seja anulado, em parte, o despacho decisório e devolvido à autoridade de origem, no mérito, requer a imediata reforma do Despacho Decisório ora combatido, com o deferimento total do crédito pleiteado.

Sucessivamente, caso não seja deferido o direito creditório integral em relação aos fretes de transferência entre os estabelecimentos, requer seja deferido o direito ao registro do crédito pela forma prevista no art. 3º, inciso II e § 3º, inciso II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, visto que o frete representaria um insumo utilizado pela Manifestante, na concretização da comercialização (operação de

venda) que acaba sendo o último átimo da sua atividade econômica e, portanto, para que seja respeitado o princípio da não-cumulatividade consagrado no art. 195, § 12, da Constituição de 1988.

Sucessivamente, caso não seja deferido o direito creditório integral em relação aos fretes de transferência entre os estabelecimentos, requer seja deferido o direito ao registro do crédito presumido decorrente do custo de aquisição de arroz em casca de produtor, com fundamento no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Requer, ainda, a possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso se entenda necessário, seja determinada diligência fiscal.

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e conforme ementa do Acórdão 10-60.220 - 2ª Turma da DRJ/POA apresenta o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

Ementa:

DESPESAS COM CONTROLE DE PRAGAS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.

FRETES NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM SUSPENSÃO.

Se não ocorreu a tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima.

MOVIMENTAÇÃO E ACONDICIONAMENTO DE MERCADORIAS.

As despesas com a movimentação e o acondicionamento de mercadorias não podem ser descontadas como crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se configurarem como despesas de armazenamento.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins e do PIS não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Do conceito de insumo

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas mantidas e revertidas, necessário se faz analisar a legislação relativa à apuração e aproveitamento desses créditos. Nesse sentido, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem:

Lei nº 10.637/2002:

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. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) oVI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005);

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) Lei nº 10.833/2003:

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. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) o III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) o VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005);

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

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

Art. 15: Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Já nas importações de bens para utilização como insumos, a apuração desses créditos está prevista no art. 15, inciso II, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.865/2004, considerando-se os efeitos da Medida Provisória nº 668/2015 – convertida na Lei nº 13.137/2015:

Lei nº 10.865/2004:

Art. 15: As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das

contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018:

Parecer Normativo COSIT nº 5/2018:

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 ESTABELECIDADA 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.

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.

Passo à análise das glosas na seqüência referida no Recurso Voluntário.

Despesas com controle de pragas

A Recorrente tem como atividade econômica precípua a industrialização, a comercialização, a exportação e importação de exportação de carnes, aves, ovos, peixes, frutas, cereais, legumes, gorduras e condimentos em geral, em especial o arroz.

Sustentar seu direito a apurar créditos sobre as despesas incorridas com o controle de pragas (insetos e roedores), o qual se trataria de serviço indispensável, consumido de forma direta em sua atividade. Esclarece que durante seu processo produtivo seria obrigada a cumprir normas sanitárias com a finalidade de manter seu produto final (arroz) dentro da classificação adequada, como apto ao consumo e livre de pragas. Para amparar seus argumentos, cita e transcreve legislação e atos normativos tributários, jurisprudência administrativa, bem como trechos de normas e regulamentos expedidos pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA.

Por se tratar de uma empresa agroindustrial, entendo que merece prosperar a argumentação da recorrente, de que as despesas despendidas no controle de pragas e expurgos, enquadram-se no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, por serem inerentes à atividade da recorrente, essenciais ao seu processo produtivo, e utilizados ainda que indiretamente na produção, sendo que a subtração desses insumos no processo produtivo, certamente comprometeria a cadeia de segurança alimentar, inviabilizando a qualidade do produto final.

Dessa forma, as glosas dos valores creditados relativos aos gastos com produtos aplicados para controle de pragas (tratamento e expurgos) são indevidas.

Despesas de fretes na operação de compra de bens sujeitos à alíquota zero e com suspensão (crédito presumido)

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos.

O acórdão recorrido, interpretando o antigo conceito de insumo, até então existente na época do acórdão, concluiu que somente o valor do frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis de creditamento pode ser creditado.

Ainda de acordo com o acórdão recorrido, se o insumo ou produto adquirido não está sujeito ao pagamento da contribuição, é vedada a possibilidade de calcular créditos em relação a eles, de acordo com o disposto no artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Da mesma forma, não seria possível calcular créditos em relação ao valor do frete correspondente.

Ao contrário do posicionamento adotado pelo acórdão recorrido, o entendimento que vem prevalecendo no âmbito deste CARF é no sentido de ser possível o creditamento em relação ao frete tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, conforme se verifica da Súmula CARF nº 188.

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Nesse sentido entendo pela reversão da glosa nesse item.

Despesas de fretes na transferência de matéria-prima/insumos

Necessário nesse ponto separa dois tipos de frete existentes entre os estabelecimentos da Recorrente, temos o transporte de insumo/ matéria-prima e transporte de produto acabado.

Em relação aos fretes entre os estabelecimentos de produto acabado, devemos trazer aos autos a súmula CARF nº 217, motivo pelo qual não é possível o creditamento, conforme se verifica do texto da súmula:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

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

Agora em relação aos fretes entre estabelecimentos de insumos e matérias-primas devemos entender que é um gasto anterior a produção e portanto, devendo ser revertida a glosa dos créditos decorrentes de fretes entre estabelecimentos que forem relacionados a insumos e matérias-primas.

Despesas de fretes de transferências de produtos acabados

Já em relação as despesas de fretes de transferências de produtos acabados, como já mencionado anteriormente seguindo a súmula CARF nº 217, não é possível o creditamento dos fretes de produtos acabados, motivo pelo qual mantenho a glosa relativo a esse item.

Despesas de alugéis de veículos

A recorrente defende também o direito a crédito sobre despesas com alugéis de veículos para deslocamento de seus representantes comerciais e funcionários e com taxi executivo, as quais seriam despesas mensais e estritamente vinculadas à sua atividade comercial.

No entendimento da fiscalização, tais despesas não se enquadram nas hipóteses de creditamento previstas pela legislação, não sendo possível alargar sua aplicação a casos não expressamente previstos. Por sua vez, a recorrente defende que:

“o entendimento fazendário não deve prevalecer, pois o inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 ao prever o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, não fez qualquer limitação ao conceito de máquinas e equipamentos, apenas condicionou que os mesmos fossem locados com a finalidade de que fossem utilizados nas atividades da empresa.

O dispositivo legal em comento, ao prever a expressão “máquina”, não estabeleceu a sua definição ou restrição ao seu alcance, de modo que é perfeitamente cabível o enquadramento de veículos automotores ao significado de máquina.

Por conseguinte, a única restrição contido no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/02 é de que as máquinas alugadas tenham como finalidade a sua utilização na atividade econômica da empresa.”

Entendo que não assiste razão à recorrente. Ainda que existam veículos próprios a realização do processo produtivo, os quais possuem funções específicas para manusear e transportar mercadorias – e que, portanto, enquadram-se no conceito de máquinas e equipamentos –, este não é o caso dos autos.

Não se pode equiparar o conceito de veículos destinados ao transporte de passageiros ao de máquinas e equipamentos. Tampouco resta demonstrado nos autos que tais despesas estariam relacionadas ao processo produtivo, motivo pelo qual entendo que a decisão de piso foi correta e merece ser mantida.

Despesas com armazenagem de cargas (paletes)

Sob essa categoria, foram glosados valores referentes a locação de pallets, utilizados na organização da produção em unidades transportáveis e armazenáveis.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista:

- i) a importância deles para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para movimentar cargas de pequenas dimensões;
- ii) o fato de tais pallets serem muitas vezes descartados, não mais retornando para o estabelecimento da Recorrente.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido:

CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no 99 do Regimento Interno fixado pela Portaria n.º 1.634/2023.

(ACÓRDÃO 9303-015.338 – CSRF/3ª TURMA - SESSÃO DE 12 de junho de 2024 – Relatora: Liziane Angelotti Meira)

CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno.

(Acórdão nº 9303-014.369 – CSRF / 3ª Turma - Sessão de 19 de setembro de 2023 – Relator: Rosaldo Trevisan)

As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.” Voto por reverter a glosa na locação dos pallets.

Despesas de aluguéis de contentores destinados ao armazenamento de entulhos e resíduos e locação de guinchos

Alega a recorrente que creditou de despesas de aluguéis de contentores destinados ao armazenamento de entulhos e de resíduos, para posterior coleta dos mesmos, em razão de não ser permitida a eliminação desses detritos e resíduos industriais em vias públicas e locação de guinchos, ou à prestação de serviço de guincho para a montagem de máquinas e transportes de máquinas ou partes das máquinas, utilizadas na construção de usina de parbo e na obra da termoelétrica.

Entendo que merece prosperar a argumentação da recorrente quanto a pertinência dessas despesas em relação à atividade produtiva, seja quanto a necessidade para a salubridade das dependências produtivas no caso da remoção dos resíduos industriais ou quanto às despesas relacionadas aos guinchos utilizados na montagem de máquinas, enquadrando-se no referido conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, por serem inerentes à atividade da recorrente e essenciais ao seu processo produtivo.

Dessa forma, considero as glosas referentes a essa matéria como indevidas.

Apuração de créditos calculados sobre aquisições de insumos sem suspensão do PIS/COFINS

A recorrente entende ter direito aos créditos básicos sobre as aquisições de arroz em casca junto à pessoas jurídicas, nos termos do art. 3º , II da Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, alegando que tais operações não estavam sob o manto da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04 e na IN nº 660, porquanto não cumpriam com os requisitos exigidos pela legislação.

A Lei 10.925/2004 estabeleceu um tratamento tributário específico atinente às contribuições do PIS e da Cofins, prevendo crédito presumido na aquisição dos insumos(art.8º) e a suspensão da incidência das contribuições sociais ao PIS e da Cofins referente a receita de venda dos produtos que menciona nos seus incisos (Art.9º), in verbis:

Lei nº 10.925/2004

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00,07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009)(Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)§ 1º O disposto no caput deste artigo aplicase também às aquisições efetuadas de:

I cerealista que exerça 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, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005); II – pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III – pessoa jurídica que exerça 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.

(...).

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009)(Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010) (Vide arts 2º e 9º da MP nº 609, de 8 de março de 2013)I de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas nº mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)II de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)III de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º

desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)I aplicase somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)II não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicarseá nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF.” (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)).

Não obstante as disposições contidas nos §2º do art. 2º e §§1º e 2º do art. 4º da Instrução Normativa 660/2006, vigente à época dos fatos, quanto a necessidade da informação na Nota fiscal acerca da suspensão, trata-se, na verdade, de uma obrigação acessória do fornecedor, visando proporcionar melhor controle e operacionalização, mas, não, como regras impeditivas da suspensão prevista em lei.

Os requisitos exigidos no art. 4º da referida instrução para a ocorrência da suspensão das contribuições são apenas os relacionados nos incisos I a III do referido artigo, que são meras repetições da regra legal.

E ainda, tal como ressaltado no acórdão recorrido, acrescente-se, “a IN SRF nº 660/2006 determina que tal informação deve constar da nota fiscal, entretanto não veda a venda com suspensão caso esta determinação não seja observada.” Inclusive, ressalte-se que, inicialmente, sequer havia essa disposição na Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, o que reforça a ideia de que tais dispositivos vieram apenas no sentido de facilitar um controle, de facilitar, também, a operacionalização da regra (obrigatória) da suspensão, quando ocorre a subsunção dos fatos às regras.

Portanto, no caso em questão, o relatório fiscal exaustivamente comprovou o preenchimento de todas as condições legais previstas para que se verifique a suspensão das contribuições. E, estando demonstrado pela fiscalização que as vendas do arroz em casca efetuadas à recorrente atendem aos requisitos para a aplicação da suspensão da incidência das contribuições previstas no caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004, posto tratar-se de vendas de arroz com casca (código 1006.10 da NCM) para adquirentes pessoa jurídica agroindustrial tributada pelo lucro real, destinadas à produção de arroz de códigos 1006.20, 1006.30 e 1006.40 da NCM, de acordo com os arts. 4º , incisos I a III, e 6º , inciso I, da IN SRF 660/2006, à recorrente caberia, então, optar, ou não, pelo o crédito presumido, mas não caberia utilizar-se do crédito básico.

Sobre tal pedido alternativo, como bem ressaltou o relatório fiscal, há previsão legal, no caso das operações com arroz em casca, para que o interessado calcule crédito presumido à alíquota de 35% sobre o valor dessas aquisições, nos termos do disposto no §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, valor que poderá apenas ser deduzido dos débitos da própria

contribuição, não servindo para ser ressarcido ou compensado com outros créditos tributários devidos pela contribuinte.

Como já ressaltado, o creditamento previsto no artigo 8º da mesma Lei é de caráter facultativo:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal,

[...]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, [...]”

Desta forma, o acórdão recorrido esclareceu devidamente nos seguintes termos:

“Desta forma, sobre o pedido alternativo do contribuinte em relação ao registro de crédito presumido nas operações em comento, cabe apenas informar que existe tal direito ao crédito presumido. No caso, o interessado deve, ele próprio, calcular os referidos créditos presumidos através dos procedimentos adequados. Inexiste a possibilidade para que tais créditos sejam apurados de ofício pela fiscalização, conforme sugere em seu pedido.”

Discordo do pedido alternativo da Recorrente em relação ao registro do crédito presumido nas citadas operações.

Conclusão

Diante do exposto voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar provimento parcial para:

- (i) Reverter a glosa relacionada com as despesas com controle de pragas;
- (ii) Reverter a glosa relacionada com as despesas de fretes na operação de compra de bens sujeitos à alíquota zero e com suspensão;
- (iii) Reverter a glosa relacionada com as despesas de fretes na transferência de matéria-prima/insumos;
- (iv) Reverter a glosa relacionada com as despesas com alugueis de pallets; e
- (v) Reverter a glosa relacionada com as despesas com alugueis de contentores destinados ao armazenamento de entulhos e resíduos e locação de guinchos.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow