



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13051.720003/2011-71
ACÓRDÃO	3102-003.175 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DALIA ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACTON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes. (Súmula 231).

CRÉDITOS RELATIVOS A FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

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. (Súmula 217).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata o processo de contestação contra o Despacho Decisório DRF/SCS nº 65, de 6 de março de 2012, que reconheceu parcialmente o ressarcimento pleiteado pela empresa em epígrafe.

A interessada tem atividade principal no ramo de frigorífico (abate de suínos) e apresentou Pedido de Ressarcimento de créditos de Cofins Não-Cumulativa – Mercado Interno, de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por meio da transmissão do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 17399.06378.310111.1.1.11-4786, onde pleiteia o ressarcimento de créditos que diz terem sido obtidos no 2º TRIMESTRE DE 2010, no valor de R\$ 1.361.612,61 (fls. 03/09).

Não há informações acerca de declaração de compensação efetuada com referência no crédito.

Dos Procedimentos Fiscais

O PARECER DRF/SCS/SAFIS Nº 16, de 5 de março de 2012, fls. 70/71, informa que os trabalhos fiscais executados estão discriminados no Auto de Infração sob controle do processo nº 13005.720453/2012-08. O valor do crédito apurado foi de R\$ 1.260.765,23 (um milhão, duzentos e sessenta mil, setecentos e sessenta e cinco reais e vinte e três centavos). Adiante, o DESPACHO DECISÓRIO DRF/SCS Nº 65, de 6 de março de 2012, reconhece parcialmente o direito creditório do contribuinte, com base no indigitado parecer.

O Relatório de Ação Fiscal anexo ao Auto de Infração sob controle do processo nº 13005.720453/2012-08 descreve o procedimento realizado e as conclusões obtidas, o que envolve também outros trimestres objeto da verificação, tanto de PIS/Pasep quanto de Cofins.

No procedimento realizado, constatarem-se irregularidades na apuração dos créditos, tendo sido efetuadas as seguintes glosas:

1. GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE FRETES MARÍTIMOS E CAPATAZIA NA EXPORTAÇÃO: a autoridade fiscal relata que a maior parte dos créditos é extemporânea, mas mesmo que não o fossem, seriam glosados, já que no mérito não se coadunam com a legislação. Nem os fretes nem as despesas de capatazia podem ser considerados insumos dos produtos exportados, uma vez que não são serviços utilizados na produção ou fabricação dos produtos, requisito estabelecido nos incs. II dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS), e nº

10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Cofins), para o cálculo de créditos. De fato, quando utilizado o frete para a exportação, o produto já se encontra definitivamente pronto e acabado, não havendo que se falar em produção ou fabricação, e, assim, deve ser reputado despesa de venda. O mesmo se aplica à capatazia, considerada, conforme § 3º do art. 57 da Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, “a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário”. As glosas foram subdivididas em três categorias, a saber:

- a) GLOSAS DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: mês Dacon 06/2010;
- b) GLOSAS DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÕES DE FRETES MARÍTIMOS NA EXPORTAÇÃO: meses Dacon 07 a 12/2010;
- c) GLOSAS DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE CAPATAZIA NA EXPORTAÇÃO: meses Dacon 07 a 12/2010.

2. GLOSA SOBRE FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS:

intimado, o contribuinte informou que, dentre os documentos fiscais constantes dos arquivos digitais apresentados, há aquisições de fretes de transferência de produtos acabados que geraram créditos, fato que justificou afirmando se tratar de custos ou despesas necessárias à atividade, conforme as normas do IRPJ. Entretanto, inexistente previsão legal para apuração de créditos, na determinação dos valores devidos de PIS/Pasep e Cofins na sistemática não-cumulativa, calculados sobre despesas com fretes, incorridas nas transferências de produtos, em elaboração ou acabados, realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, uma vez que as despesas com este tipo de frete não se enquadram nas hipóteses de creditamento previstas nos incs. II dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, no caso de frete na aquisição de insumos para a produção, nem na hipótese de creditamento prevista no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), combinado com inc. II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003 (PIS), no caso de frete na operação de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor. Ainda, em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação nº 1, o contribuinte acrescentou que não há como identificar os referidos fretes nos arquivos digitais por ele transmitidos. Todavia, anexou à resposta um arquivo com a relação das respectivas notas fiscais, o que serviu de base para as glosas. Meses emissão: 10/2009 a 12/2010.

Em razão das glosas demonstradas no Relatório houve indeferimento de parte dos créditos de PIS/Pasep e Cofins solicitados. Consequentemente, obedecendo ao disposto no § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, constituiu-se multa isolada, por meio do Auto de Infração que faz parte do processo administrativo 13005.720453/2012-08, cuja exigibilidade se encontra suspensa por força de

sentença no Mandado de Segurança n. 5001691-36.2011.404.7111/RS impetrado pela contribuinte, servindo o lançamento apenas para prevenção da decadência da constituição do crédito da Fazenda Pública.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 14/03/2012, através de correspondência encaminhada, cujo comprovante de recebimento e encontra acostado à fl. 76.

Da Manifestação de Inconformidade

Inconformada com a decisão proferida, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade em 12/04/2012 (fls. 81/88).

Do conceito de insumo

De início, apresenta o seu entendimento sobre o conceito de insumo, aplicável no regime não-cumulativo de PIS/Pasep e Cofins, afirmando que a definição aproveita a todos os tópicos da defesa.

Aduz que a não cumulatividade do PIS/Pasep e Cofins está prevista nas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que reconhecem o direito de crédito sobre os bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Destaca que a RFB tem adotado a definição de insumo aplicada ao IPI, no entanto, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e o Poder Judiciário, por exemplo, TRF da 4ª Região e STJ, afastaram a aplicação desse conceito restrito e que não se coaduna o regime não cumulativo das referidas contribuições.

O IPI é um tributo que incide sobre a produção e sua base de cálculo é o valor da mercadoria industrializada. O termo "insumo", neste caso, está relacionado tão somente com os elementos que entram na composição do valor da mercadoria, tais como a matéria-prima e a embalagem. Já, o PIS/Pasep e a COFINS, são tributos que têm como base de cálculo, a receita, que é composta por todos os ingressos que integram o patrimônio da pessoa jurídica. Assim:

O conceito de "insumo" se relaciona com a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, as quais, para ser obtidas, exigem que o contribuinte incorra em despesas e custos. Fica evidente, que nesta hipótese, o significado de "insumo" é muito mais abrangente que o do IPI, devendo integrar todas as despesas e custos necessários utilizados na produção de bens e serviços que acabarão gerando receita, relacionados nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), e que definem, respectivamente, custos e despesas operacionais.

Destaca que o próprio CARF, que também partilhava do entendimento fazendário, no Processo nº 11020.001952/2006-22, deu maior elasticidade ao conceito de insumo no caso de PIS/Pasep e Cofins, que passou a ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa. Outro fator que fundamenta a inadequação em se aplicar o conceito de insumo destinado ao IPI,

ainda segundo o CARF, diz respeito à ausência de menção expressa neste sentido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Argumenta que a guinada da jurisprudência do CARF repercutiu para também alterar o posicionamento do Poder Judiciário sobre o assunto, já tendo sido acolhida a pretensão de contribuinte visando a alargar o conceito de insumo e tendo sido reconhecida a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04. Segundo o precedente, a empresa pretendia ver garantido o direito de apropriar como insumo crédito das duas contribuições decorrente do serviço de logística de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques que, a despeito de não ser aplicado no processo de industrialização, guardava estreita relação com a sua atividade produtiva.

Aponta que, na mesma corrente, o próprio STJ recentemente veio a reconhecer que não se aplica ao regime não-cumulativo de PIS/Pasep e Cofins, o conceito de insumo que se aplica ao de IPI, valendo, portanto, o conceito de insumo que se aplica no IRPJ.

Das glosas de créditos sobre fretes marítimos e capatazia na exportação

Relata que a autoridade fiscal entendeu que "tanto o frete para exportação, quanto o serviço de capatazia, ligado à exportação, referem-se a transporte de produto acabado e, portanto, não são insumos usados na produção ou fabricação e não geram crédito ao contribuinte". Todavia, discorda do entendimento, haja vista a mudança de entendimento quanto ao conceito de insumos, decorrente de posicionamento, já aplicado administrativamente, pelo que abandonou a conceituação de insumo da legislação do IPI, e abrigou a da legislação do IR, consoante exposto na inicial.

Em relação à glosa dos créditos decorrente de gastos com fretes marítimos de exportação, cujos pagamentos foram feitos para pessoas jurídicas domiciliadas no país, que se dedicam ao agenciamento de fretes internacionais, alega que todos os pagamentos foram feitos à pessoa jurídica domiciliada no país, a título de serviços, atendendo aos requisitos legais. A despesa e a receita se realizaram entre pessoas jurídicas domiciliadas no país e o objeto tem a inegável natureza de serviço, gerando o crédito, indevidamente glosado pela fiscalização que presumiu o transporte por armador estrangeiro.

No tocante à exclusão do conceito de insumo relativamente ao serviço de capatazia, defende que o serviço é estritamente atrelado ao frete e à armazenagem e também é essencial à exportação, haja vista que notoriamente não se realiza a exportação sem tais serviços portuários.

Também, discorda das glosas de créditos decorrentes de fretes marítimos e de capatazia feitos extemporaneamente, haja vista que limita o direito líquido e certo de recuperação de créditos não aproveitados na época própria, limitação esta que importa em locupletamento do fisco, sobre o contribuinte.

Da glosa sobre fretes na transferência de produtos acabados

Defende que é cabível o aproveitamento dos créditos relacionadas aos fretes de produtos acabados, posto que a transferência de produtos da matriz, para suas filiais de distribuição, é operação essencial no processo produtivo, na operação de venda.

Equipara-se ao frete na operação de venda, com ônus suportado pela vendedora. Ora, em se tratando de filial de distribuição, na qual o produto é vendido e entregue, evidentemente que o transporte da transferência de produto para venda e entrega faz parte da operação de venda.

Da aplicação da multa isolada

Pugna pela não aplicação da multa isolada restringindo sua argumentação à fundamentação da sentença prolatada nos autos do Mandado de Segurança nº 5001691-36.2011.404.7111/RS, do qual é proponente.

Do Pedido

Requer a procedência da manifestação de inconformidade, de modo a reformar o Despacho Decisório atacado, afastando as glosas efetuadas e deferindo o ressarcimento da totalidade do crédito pleiteado, ou, sendo o caso, o afastamento da multa aplicada.

A manifestação de inconformidade foi analisada e julgada improcedente, por unanimidade de votos, pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS) conforme acórdão 10-59.158, cuja ementa está transcrita abaixo:

Acórdão 10-59.158 - 7ª Turma da DRJ/POA

Sessão de 21 de junho de 2017

Processo 13051.720003/2011-71

Interessado COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA

CNPJ/CPF 89.305.239/0001-83

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

RESSARCIMENTO. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que pertinentes ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A adoção do regime de competência na apuração da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Em se tratando de serviços de frete na operação de venda, em interpretação literal da legislação, somente dará direito a crédito da Cofins, o frete contratado pelo vendedor para o transporte do bem vendido, não gerando crédito, portanto, o frete relacionado ao mero deslocamento de insumos ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 04/07/2017 por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e, em 31/07/2017, apresentou recurso voluntário em que solicita:

Diante de todo o exposto, respeitosamente, requer-se o recebimento e o provimento do presente recurso, reformando a decisão recorrida, afastando a glosa e reconhecendo os créditos pleiteados, indevidamente glosados, cancelando-se a infração e multa aplicada, com exigibilidade suspensa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele deve se tomar conhecimento.

Como relatado, a lide trata de glosas de créditos de Cofins, relativos a **aproveitamento de créditos extemporâneos de fretes marítimos e serviço de capatazia e a serviços de frete na transferência de produtos acabados entre a matriz e filiais da empresa.**

A recorrente discorre, no recurso voluntário, sobre o conceito de insumos e sobre os 2 pontos descritos acima. Abaixo, trechos do recurso:

Objetivamente, é objeto de controvérsia a glosa sobre fretes na transferência de produtos acabados, além do aproveitamento extemporâneo de créditos de fretes marítimos e capatazia.

(...)

Assim entendendo, para fins de creditamento de PIS e Cofins, a decisão recorrida repeliu o conceito econômico de insumos, que englobaria tudo aquilo que é gasto para obter um resultado, que reconhece valer para fins de IR.

(...)

Além de não se poder adotar o conceito restritivo das normas infralegais da RFB, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins é diferente da do IPI, tanto que a prestação de serviços é considerada como insumo para a sistemática das contribuições não cumulativas, fiando claro que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de insumos para além da do IPI.

As IN's da SRF que restringem o conceito de insumos tem um ponto de partida equivocado, qual seja, de que os créditos de PIS e Cofins equiparam-se aos de IPI, motivo pelo que os conceitos de insumos adotados pela decisão recorrida, tanto para produtos, quanto serviços, não podem prosperar.

(...)

A decisão recorrida afasta sob o argumento de que somente o frete das operações de venda geram crédito, afastando o direito ao creditamento dos fretes das operações de transferência da matriz (produtora) para as filiais (vendedoras), como se esta operação não fizesse parte do frete de venda até o destinatário final nem agregasse custo na operação de venda.

(...)

De tudo, a decisão recorrida deve ser reformada, para reconhecer como insumos, geradores de créditos da contribuição em comento, os serviços de frete entre a matriz de produção e as filiais de distribuição da contribuinte, todos suportados pela contribuinte, por serem necessários, essenciais e relevantes para a atividade final de venda de mercadorias.

Por fim, no que tange o aproveitamento extemporâneo, entendemos que se tornou cabível a partir da mudança de entendimento sobre o conceito de insumo, para fins de PIS e Cofins, passando-se a adotar o aplicável ao IR, de modo que viável o creditamento, com os seguintes fundamentos:

Não assiste razão à recorrente.

Com relação ao conceito de insumos, trata-se de assunto já definido pelo STJ.

Em 22 de fevereiro de 2018, o STJ concluiu o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob a sistemática de recursos repetitivos, declarando a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 e firmando o entendimento de que o “conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Portanto, o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e tem aplicação obrigatória, sendo adotado no presente voto.

Nesse contexto, devem ser analisados os créditos glosados, relativos a créditos extemporâneos de fretes marítimos e serviços de capatazia e transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Com relação aos créditos extemporâneos, o CARF aprovou a Súmula 231, de aplicação obrigatória, que estabelece que:

Súmula CARF nº 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Não houve, no presente caso, a apresentação de DCTF e DACON retificadores com comprovação dos créditos e dos saldos credores dos trimestres correspondentes, não sendo permitido, assim, o aproveitamento de tais créditos extemporâneos.

Relativamente ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, também é matéria sumulada no CARF, não cabendo mais qualquer discussão sobre o tema:

Súmula CARF nº 217

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

As glosas relativas a créditos extemporâneos e fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa devem, então, ser mantidas, tendo em vista tratarem de temas que já foram objeto de súmulas do CARF.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel