



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.720356/2008-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.511 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de março de 2024
Recorrente CODIL ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferação**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos do sujeito passivo ou remetidos para industrialização por encomenda, quando esses insumos dão direito a crédito.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À 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, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre o crédito integral nos fretes pagos para a aquisição de arroz em casca de pessoa física; fretes de produtos em elaboração remetidos para industrialização por encomenda; fretes sobre remessas de matérias primas sujeitos à tributação com alíquota zero; gasto com transporte de arroz a granel em fase de industrialização, entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica e fretes no transporte na aquisição de "roletes", "cones de rolete" e "fuso transportador". Vencido o conselheiro Renan Gomes Rego, que dava provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Renan Gomes Rego (substituto integral), Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Wagner Mota Momesso de Oliveira(substituto integral), Keli Campos de Lima e George da Silva Santos.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

A contribuinte acima identificada apresentou, em 28.02.2007, o Pedido de Ressarcimento – PER nº 00940.58720.280207.1.1.11-8001, no valor de R\$ 148.706,49, de crédito da Cofins Não-Cumulativa – Mercado Interno, relativo ao 2º trimestre de 2005, seguido da(s) Declaração(ões) de Compensação – Dcomp nº(s) 18901.37800.280207.1.3.11-8512, relativa(s) ao mesmo crédito.

O crédito é decorrente de despesas com fretes em diversas operações.

A DRF/Divinópolis efetuou diversas glosas em valores apropriados pela contribuinte e reconheceu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ 24.953,72, através do Despacho Decisório de fls. 30/31, homologando as compensações constantes na referida Dcomp, até o limite do crédito reconhecido.

O resultado da análise fiscal para a apuração do crédito está demonstrado no Termo de Verificação Fiscal – TVF às fls. 11/29.

A contribuinte tomou ciência do despacho decisório em 29.09.2010, apresentando, em 29.10.2010, a manifestação de inconformidade de fls. 34/47, além de comprovantes e anexos, em que questiona cada item glosado pela fiscalização, conforme se segue.

AQUISIÇÕES DE MATÉRIA-PRIMA (ARROZ EM CASCA) DE PRODUTOR RURAL – PESSOA FÍSICA (ITEM A)

Afirma que, nas aquisições de matéria-prima (arroz de casca) de Produtor Rural pessoa física, a legislação permite o creditamento do PIS/Cofins, na forma de crédito presumido, conforme *Artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, combinado com a IN 660/2006, a partir de 01 de Agosto de 2004*.

Segundo a reclamante, o auditor fiscal afirmou, em seu TVF, que o Decreto nº 3000/1999, em seu artigo 289, parágrafo 1º, versa que o frete compõe o custo e que, portanto, nesta linha de raciocínio, o frete sobre compra dá direito ao crédito, mas que, entretanto, quando as aquisições não gerarem direito a crédito, o frete também não gerará.

Nesse sentido, entende que a decisão do auditor não considerou que, no caso específico da empresa, o crédito é permitido, conforme legislação citada.

Informa que a empresa possui Solução de Consulta nº 90, de 23.06.2008 (processo nº 10665.720890/2007-94), com a seguinte conclusão:

“Em face dos argumentos acima expostos, respondo à Consultante que, atendidas as demais exigências da legislação de regência, ela faz jus aos créditos presumidos do PIS e da Cofins previstos no artigo oitavo da Lei 10.925/2004 referentes ao arroz em casca adquirido de pessoas físicas e

por ela beneficiado, padronizado, classificado e empacotado, desde que seus fornecedores residam ou sejam domiciliados no Brasil e que o arroz por ela fabricado se destine a alimentação humana ou animal.”

Conclui que, diante disso, entende ser indevida a glosa ao creditamento do PIS/Cofins, nos valores de R\$ 373.066,27 para o ano de 2005 e R\$ 296.630,30 para o ano de 2006, calculado sobre o insumo frete na aquisição de matéria-prima (arroz em casca) de Produtor Rural – pessoa física, conforme consolidado no Anexo I da Manifestação de Inconformidade, com valores retirados do Anexo 5 do TVF.

REMESSA DE MATÉRIA-PRIMA PARA A INDÚSTRIA (ARROZ EM CASCA – ITEM B)

Explica que a logística de transporte desta matéria-prima obedece a duas linhas: ou vem diretamente da lavoura para a Matriz (Divinópolis/MG) ou é armazenado na filial do Rio Grande do Sul, para posterior remessa à Matriz.

Afirma que o auditor, ao glosar o creditamento do PIS/Cofins sobre o frete de remessa desta matéria-prima, desconsiderou-o como custo, contrariando o Decreto nº 3000/99, em seu artigo 289, parágrafo 1º, e, em especial, a Solução de Divergência Cosit nº 26, de 30.05.2008, onde taxativamente enumera o custo de transporte de “produto acabado” ou “em elaboração” entre estabelecimentos da mesma empresa, não vedando em momento algum o creditamento de PIS/Cofins sobre frete no transporte de matéria-prima.

Conclui que, diante do exposto, discorda da glosa destes créditos de PIS/Cofins sobre o frete de transferência de matéria-prima, nos valores de R\$ 54.180,92 para o ano de 2005 e R\$ 47.646,53 para o ano de 2006, no total de R\$ 101.827,45 conforme consolidado no Anexo II da Manifestação de Inconformidade, com valores retirados do Anexo 5 do TVF.

AQUISIÇÕES E RETORNO DE PRODUTOS ENVIADOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO JUNTO A TERCEIROS, COM ALÍQUOTA ZERO (ITEM C)

Sobre as glosas dos custos com frete nessas operações, também discorda, por entender estar amparada pelo artigo 17 da Lei 11.033/2004: “As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0(zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep

e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”.

Ressalta que, sobre o valor da matéria-prima, a empresa não promove creditamento algum.

Nesse sentido, discorda da glosa destes créditos de PIS/Cofins sobre o frete de aquisições de matéria-prima, e retorno de produtos enviados para industrialização junto a terceiros, com alíquota zero, nos valores de R\$ 40.265,02 para o ano de 2005 e R\$ 104.279,64 para o ano de 2006, conforme consolidado no anexo III da Manifestação de Inconformidade, com valores retirados do Anexo 5 do TVF.

REMESSA DE ARROZ ACABADO PARA ENTREGA A CLIENTES (ITEM D)

Destaca que, conforme documentação anexa (cópia do Livro de Apuração do ICMS da filial em Capivari do Sul/RS, exercícios de 2005 e 2006), pode-se observar que,

no período verificado, somente uma pequena parcela da produção da unidade de Capivari do Sul foi vendida, mesmo assim, até o início de 2006.

Explica que esta é uma situação que ocorre pelo fato de a filial ser uma unidade industrial, e em função disto, ser imperativo que os produtos acabados sejam enviados a Minas Gerais, para entrega aos clientes, e que, em função de logística, a mercadoria circula pelo estabelecimento matriz.

Acrescenta: *“Diante da não-cumulatividade do PIS e da Cofins prevista em lei, em que altera ao direito do creditamento do PIS e da Cofins sobre fretes incidentes em operação de venda diretamente da unidade Sul para o cliente, a qual é perfeitamente aceita conforme atos da RFB e a mesma venda passando pela matriz. Ambas as operações tem um custo a ser agregado à mesma mercadoria, haja vista serem imprescindíveis à realização da venda”.*

Concluindo, discorda da glosa dos créditos de PIS/Cofins sobre o frete de remessa de produtos acabados, nos valores de R\$ 152.198,23 para o ano de 2005 e R\$ 162.292,55 para o ano de 2006, conforme consolidado no Anexo IV da Manifestação de Inconformidade, com valores retirados do Anexo 5 do TVF.

REMESSA DE EMBALAGENS (ITEM E)

Afirma que o auditor, desconsiderando a legislação vigente, realizou a glosa dos créditos ora compensados, não levando em consideração a Lei, orientações, resoluções, como preceitua o Manual de Ajuda do DACON ao definir o que se entende por insumos.

Defende que a própria norma da RFB já define o direito creditório sobre o frete incidente sobre o transporte de embalagens e que, como citado pelo Auditor na pág. 3 de seu TVF, *“o Decreto nº 3000/99, em seu artigo 289, parágrafo 1º, versa que o frete compõem o custo e, portanto, nesta linha de raciocínio, o frete sobre a remessa de embalagem dá direito ao crédito, haja vista ser a embalagem base de cálculo do creditamento do PIS e da Cofins”.*

Argumenta que a própria Solução de Divergência Cosit nº 26, de 30.05.2008, não veta o creditamento de PIS/Cofins sobre frete de remessa de embalagens entre estabelecimentos do mesmo titular.

Entende ser “sábida” a decisão de se manter a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, haja vista que a empresa processa a aquisição de embalagens de empresas sediadas no Rio Grande do Sul, uma vez que o empacotamento é realizado na matriz (MG), ocasião em que são transferidas as embalagens para atender ao processo.

Discorda, portanto, da glosa dos créditos de PIS/Cofins sobre o frete de remessa de embalagens, nos valores de R\$ 42,60 para o ano de 2005 e R\$ 204,65 para o ano de 2006, conforme consolidado no Anexo V da Manifestação de Inconformidade, com valores retirados do Anexo 5 do TVF.

REMESSA DE SUBPRODUTOS (ITEM F)

Defende seu entendimento de que a Solução de Divergência Cosit nº 26, de 30.05.2008, taxativamente enumera o de transporte de “produto acabado” ou “em

elaboração” entre estabelecimentos da mesma empresa, não vedando em momento algum o creditamento de PIS/Cofins sobre frete no transporte de matéria-prima.

Afirma que “o subproduto é matéria-prima, que após devidamente trabalhada, é embalada e destinada à venda, ocasião em que é tributada pelo PIS e pela Cofins”.

Assim, discorda da glosa dos créditos de PIS/Cofins sobre o frete de remessa de subprodutos, nos valores de R\$ 828,06 para o ano de 2005 e R\$ 1.679,02 para o ano de 2006, conforme consolidado no Anexo VI da Manifestação de Inconformidade, com valores retirados do Anexo 5 do TVF.

REMESSA DE ARROZ A GRANEL A SER INDUSTRIALIZADO (ITEM G)

Começa explicando que a remessa do arroz a granel para Matriz deve-se ao fato de que o equipamento seletor de grãos da unidade de Capivari do Sul/RS não consegue a seleção de grãos de modo eficiente e a um custo satisfatório e que, portanto, o arroz, não selecionado dentro do padrão de qualidade desejado, é remetido à Matriz, para ser submetido ao processo seletivo por equipamentos eletrônicos modernos e, em seguida, é destinado ao processo final de empacotamento.

Questiona como se poderia denegar, dentro de um conceito de não cumulatividade definido pela legislação do PIS e da Cofins, um custo de insumo necessário em um processo de industrialização, conforme demonstrado, e que claramente comporá o preço de venda da mercadoria, e ainda, atende totalmente o disposto no Decreto nº 3000/1999, em seu artigo 289, parágrafo 1º.

Defende que, “*diferente do conceito da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, onde estes tributos incidem sobre cada operação, concedendo crédito total, acumulado em operações subsequentes, o PIS/Cofins define o faturamento como base, concedendo créditos enumerados no artigo 3º da Lei 10.833 e em seu item II claramente concede os créditos sobre insumos*”.

Deduz que não há como inferir que o frete da unidade do Rio Grande do Sul para a Matriz em Minas Gerais fira o conceito de insumo, para dar ao Auditor o direito de glosar tais créditos.

Cita as soluções de consulta transcritas abaixo, em seu favor.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 64 de 21 de março de 2005 Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ementa: PIS NÃO-CUMULATIVO - CRÉDITO. FRETE.

O valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep devido. Dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes.

O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica dará direito ao crédito do PIS, desde que o produto ainda esteja em fase de industrialização, de forma que o custo desse transporte seja considerado custo de produção. Caso se trate de produto acabado, esse frete não dará direito ao crédito, por não integrar o conceito de insumo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 79 de 09 de Dezembro de 2004 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ementa: CRÉDITOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Na sistemática da Cofins não-cumulativa, geram direito ao crédito os pagamentos pelo serviço de transporte (adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País) de insumos, de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, sendo esse deslocamento necessário à inserção desse insumo no processo produtivo desenvolvido no estabelecimento de destino. Produzem o mesmo efeito os pagamentos pelo transporte de insumos adquiridos de terceiros, quando o ônus for suportado pelo adquirente.

Geram direito ao crédito as edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades-meio da empresa (observado o artigo 31 da Lei nº 10.865, de 2004).

Por todo o exposto, discorda da glosa dos créditos de PIS/Cofins sobre o frete de remessa de arroz a granel, nos valores de R\$ 1.604,79 para o ano de 2005 e R\$ 2.568,11 para o ano de 2006, conforme consolidado no Anexo VII da Manifestação de Inconformidade, com valores retirados do Anexo 5 do TVF.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE PESSOA JURÍDICA, INSUMOS (ITEM H)

Informa que, neste caso, trata-se de frete incidente sobre a aquisição de produto acabado (pêssego enlatado), subproduto adquirido e destinado à revenda, produto este tributado pelo PIS e a Cofins.

Discorda da glosa de créditos relativos a frete sobre transporte na aquisição de roletes, cone de rolete, fuso transportador, pois estes são utilizados no beneficiamento do arroz, uma vez que trabalham diretamente em contato com o produto, sofrendo desgaste no processo produtivo, portanto, totalmente dentro do conceito de insumo.

Portanto, discorda da glosa dos créditos de PIS/Cofins sobre esses fretes, nos valores de R\$ 95,26 para o ano de 2005 e R\$ 2.220,73 para o ano de 2006, conforme consolidado no Anexo VIII da Manifestação de Inconformidade, com valores retirados do Anexo 5 do TVF.

A reclamante conclui sua manifestação de inconformidade, requerendo a sua acolhida, “à vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do indeferimento parcial dos pleitos”, para fim de decretar a compensação dos créditos glosados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO.

Os fretes sobre compras, quando por conta do comprador, integram o custo dos bens. Se tais bens geram direito a crédito de PIS e Cofins, logo, indiretamente, o frete incidente na compra dos mesmos também gerará.

Porém, se a aquisição destes bens não gerarem crédito, o frete sobre a compra também não gerará direito ao crédito.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente contesta as seguintes glosas do crédito das contribuições:

- (a) AQUISIÇÕES DE MATÉRIA-PRIMA (ARROZ EM CASCA) DE PRODUTOR RURAL –PESSOA FÍSICA (ITEM A);
- (b) REMESSA DE MATÉRIA-PRIMA PARA A INDÚSTRIA (ARROZ EM CASCA – ITEM B)
- (c) AQUISIÇÕES E RETORNO DE PRODUTOS ENVIADOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO JUNTO A TERCEIROS, COM ALÍQUOTA ZERO (ITEM C)
- (d) REMESSA DE ARROZ ACABADO PARA ENTREGA A CLIENTES (ITEM D)
- (e) REMESSA DE EMBALAGENS (ITEM E)
- (f) REMESSA DE SUBPRODUTOS (ITEM F)
- (g) REMESSA DE ARROZ A GRANEL A SER INDUSTRIALIZADO (ITEM G)
- (h) AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE PESSOA JURÍDICA, INSUMOS (ITEM H)PESSOA JURÍDICA, INSUMOS (ITEM H)

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de

recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 30., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

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

(a) AQUISIÇÕES DE MATÉRIA-PRIMA (ARROZ EM CASCA) DE PRODUTOR RURAL –PESSOA FÍSICA (ITEM A);

A decisão recorrida reconheceu o direito ao crédito, mas apenas no percentual de 35% das alíquotas de 1,65% (PIS/Pasep) e 7,6% (Cofins) sobre os valores dos fretes das aquisições de arroz em casca de pessoa física.

Alega a recorrente ter direito ao aproveitamento **integral** dos créditos de PIS e COFINS incidentes sobre os serviços de transporte (fretes) utilizados para envio das matérias primas (arroz em casca) adquiridas de pessoas físicas à unidade industrial para beneficiamento.

Entendo que sendo os regimes de incidência sobre o produto transportado (sujeito ao crédito presumido da agroindústria, sendo insumos desonerados das contribuições e adquiridos de pessoas físicas e/ou de cooperativas de produtores rurais) e sobre o frete (transporte, na não cumulatividade, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria.

A matéria foi bem abordada no voto vencedor do Acórdão nº 3402-007.102, a qual adoto como razões de decidir, consoante art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99

Entretanto, especificamente para os fretes pagos para a aquisição de insumos sujeitos à apuração pela sistemática do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 (leite de pessoas físicas), a fiscalização entendeu pela necessidade de se aplicar a alíquota reduzida, excluindo os valores da base de cálculo do crédito integral. Contudo, ao contrário do que pretende a fiscalização e do entendimento da I. Conselheira Relatora, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. O cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere, APENAS, aos bens, aos produtos especificados no referido dispositivo legal provenientes de pessoas que se dedicam à atividade agropecuária, e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete. Vejamos os termos do dispositivo legal na redação vigente à época dos fatos geradores objeto do pedido de compensação:

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.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se 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 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.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos." (grifei)

A leitura do dispositivo denota que o referido crédito presumido é aplicado na aquisição de bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no caput e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado "sobre o valor dos bens" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela fiscalização.

Ora, no presente caso, a empresa arcou com serviços de frete, contratados de outras pessoas jurídicas, para a aquisição dos insumos de pessoas físicas (leite), tratando-se de um serviço utilizado como insumo em sua produção devendo, por conseguinte, ser-lhe garantido o crédito integral de COFINS com fulcro no art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003, independentemente da proveniência desses insumos (pessoas físicas que se dedicam à atividade agropecuária). Isso porque não se pode confundir as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

Assim, em relação ao tópico, deve ser restabelecido o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de arroz em casca de pessoa física.

b) REMESSA DE MATÉRIA-PRIMA PARA A INDÚSTRIA (ARROZ EM CASCA – ITEM B)

Segundo a autoridade fiscal, os dispêndios de fretes sobre transferências entre matriz e filial, compra de material de uso e consumo, outras entradas não especificadas e retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda foram desconsiderados, para efeitos de cálculos dos créditos, por falta de previsão legal.

Alega a recorrente que para realizar a industrialização (beneficiamento) em estabelecimento terceirizado, necessário se faz a remessa da matéria prima à unidade industrial, bem como o retorno do produto decorrente do beneficiamento. Somente após a entrada deste produto no estabelecimento do Contribuinte é que se caracteriza a finalização do processo produtivo.

O entendimento predominante na jurisprudência administrativa é que os fretes utilizados na fase de produção, em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que

consta no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por restar caracterizada sua essencialidade e relevância na elaboração do produto final.

Nesse mesmo sentido a 3ª Turma da CSRF, vem decidindo esta matéria, como pode ser observado no Acórdão nº 9303-008.060, de 20/02/2019, da relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte. (...).

Considerando que não há na legislação vigente qualquer diferenciação ou limitação na forma de industrialização utilizada pela empresa – direta ou terceirizada – e se tratando o frete em questão de movimentação das mercadorias durante a fase de produção, entendo que assiste razão a recorrente, existindo direito ao crédito dos fretes de produtos em elaboração remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

c) AQUISIÇÕES E RETORNO DE PRODUTOS ENVIADOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO JUNTO A TERCEIROS, COM ALÍQUOTA ZERO (ITEM C)

Verifica-se, pelo TVF, que as aquisições com alíquota zero não foram consideradas, por não gerarem direito a crédito, nos termos do art. 3º, inciso I do § 3º e inciso II do § 2º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Desta forma, a autoridade fiscal glosou o creditamento do PIS/Cofins de fretes sobre as operações acima (arroz beneficiado, feijão a granel e empacotado).

Alega a recorrente que os valores do fretes pagos referentes às remessas de matérias primas a serem industrializadas por terceiros, bem como os referentes aos retornos dos produtos resultantes do processo industrial terceirizado, integrando o custo da industrialização de produto acabado sujeito à tributação com alíquota zero, ensejará o direito ao crédito das contribuições para o PIS e da COFINS.

Da mesma forma que no item acima entendo que sendo os regimes de incidência sobre o produto transportado (sujeito ao crédito presumido da agroindústria, sendo insumos desonerados das contribuições e adquiridos de pessoas físicas e/ou de cooperativas de produtores rurais) e sobre o frete (transporte, na não cumulatividade, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria.

Nesse mesmo sentido segue decisão da 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-013.877, de 16/03/2023. Veja-se a ementa:

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À 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, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção

Assim, a decisão de piso mereça ser reformada para que o direito ao crédito sobre os fretes de matéria-prima, independente do regime de tributação imposto a estas, seja reconhecido.

d) REMESSA DE ARROZ ACABADO PARA ENTREGA A CLIENTES
(ITEM D)

Conforme consta na decisão recorrida, foram glosados os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, inclusive para os centros de distribuição.

Alega a recorrente que essas despesas constituem meros adiantamentos de fretes cobrados entre a unidade fabril de Capivari do Sul até seus clientes e, portanto, são gastos com vendas que não se identificam com o processo de transformação ou produção dos bens e produtos, mas sim, com a fase de comercialização - venda para clientes, devido à logística adotada pela empresa. Portando, são despesas inerentes diretamente às operações de venda.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

No caso, tais despesas não se enquadram no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de transporte de produtos acabados, ou seja efetuadas posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda e ainda não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por terem ocorrido antes da operação de venda.

Em relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, o Parecer Cosit nº 05 de 2018 expressa entendimento de que tais gastos não podem ser considerados insumos., conforme refere os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre

estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

A jurisprudência dominante no STJ tem sido no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados, conforme colacionado abaixo:

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[....omissis.....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

[.....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema". Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

(grifos nossos)

Nesse sentido, não obstante decisões em sentido contrário como colacionou a recorrente, me filio ao entendimento da 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-010.249, de 11 de março de 2020, que assim se manifestou, conforme ementa:

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

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 17/12/2018.

(...)

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Assim, por se tratarem de serviços de transporte de produtos acabados, não se enquadrando no conceito de insumo ou como frete na operação de venda, não se enquadrando no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, mantenho a glosa dos fretes entre estabelecimentos da própria contribuinte.

e) REMESSA DE EMBALAGENS (ITEM E)

Conforme consta na decisão recorrida, a glosa foi mantida pois não se trata de frete aplicado **na aquisição de material de embalagem**, mas contratado para transportar esse material de um estabelecimento da empresa para outro, onde seria utilizado para embalar o produto.

Sustenta a recorrente a legalidade do aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS incidentes sobre os serviços de transporte (frete) das operações de remessa de embalagens da matriz (MG) para a filial (RS) a ser utilizada no empacotamento do produto acabado.

Da mesma forma que no item anterior, acompanho o entendimento da instância de piso pois tais despesas não se enquadram no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que não se trata de frete aplicado na aquisição de material de embalagem, mas contratado para transportar esse material de um estabelecimento da empresa para outro, a ser utilizado para embalar os produtos acabados, ou seja efetuadas posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda e ainda não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por terem ocorrido antes da operação de venda.

Assim, mantenho a glosa dos fretes na remessa de embalagens.

f) REMESSA DE SUBPRODUTOS (ITEM F)

Conforme consta na decisão recorrida, a glosa foi mantida por se tratarem de gastos com transporte entre estabelecimentos da empresa, seja de mercadorias, produtos acabados ou em elaboração, inclusive no caso de insumos.

Sustenta a recorrente a legalidade do aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS incidentes sobre os serviços de transporte (frete) das operações de remessa de subprodutos destinados à venda.

No caso, conforme corrobora a Recorrente no recurso, não se trata de fretes de matéria prima ou de produtos em elaboração mas sim de fretes das operações de remessa de subprodutos destinados à venda, ou seja, produtos acabados que são transferidos entre estabelecimentos da empresa.

Destarte, aplica-se o entendimento do item “d” pois tais despesas não se enquadram no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de transporte de produtos acabados, ou seja efetuadas posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda e ainda não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por terem ocorrido antes da operação de venda.

Assim, mantenho a glosa dos fretes na remessa de subprodutos.

g) REMESSA DE ARROZ A GRANEL A SER INDUSTRIALIZADO (ITEM G)

Conforme consta na decisão recorrida, a glosa foi mantida por se tratarem de gasto com transporte de arroz a granel em fase de industrialização, entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, que não proporcionaria o direito a crédito da contribuição para o PIS e da Cofins.

Sustenta a recorrente a legalidade do aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS incidentes sobre os serviços de transporte (frete) das operações de remessa de arroz a granel a ser industrializado.

O entendimento predominante na jurisprudência administrativa é que os fretes utilizados na fase de produção, em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por restar caracterizada sua essencialidade e relevância na elaboração do produto final.

Nesse mesmo sentido a 3ª Turma da CSRF, vem decidindo esta matéria, como pode ser observado no Acórdão nº 9303-008.060, de 20/02/2019, da relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte. (...).

Assim, a decisão de piso mereça ser reformada para reconhecer o direito ao crédito sobre gasto com transporte de arroz a granel em fase de industrialização, entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica.

h) AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE PESSOA JURÍDICA, INSUMOS (ITEM H)

Conforme consta na decisão recorrida, foram revertidas as glosas efetuadas sobre os créditos das contribuições incidentes na compra de pêssego em lata para revenda, mas devem ser mantidas as demais glosas relativas a este item.

Sustenta a recorrente que, no que se refere aos fretes sobre transporte na aquisição de "**roletes**", "**cones de rolete**" e "**fuso transportador**", incontestável que estes materiais caracterizam-se como "**insumos**", devido à sua utilização no processo produtivo, inclusive mantendo contato direto com a matéria prima em processo, gerando assim o desgaste imediato.

Conforme consignado no primeiro tópico, deve-se afastar aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004, devendo, conforme posição firmada pelo STJ, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços.

Apesar da decisão recorrida fazer alusão a natureza dos mencionados itens, que se tratam de máquinas e equipamentos que devem ser incorporados ao ativo imobilizado da empresa, o que implicaria apenas no desconto dos créditos sobre os valores dos encargos de depreciação, incorridos no mês, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie, não consta no Termo de Verificação Fiscal que as glosas se deram por possível enquadramento dos materiais no conceito de bens do ativo imobilizado mas sim por falta de

previsão legal, que se deu, entendo, pela aplicação do conceito restritivo de insumos que já se encontra superado

Não obstante o ônus da recorrente quanto a prova, verifico que os materiais "roletes", "cones de rolete" e "fuso transportador" são essenciais para o processo produtivo da Recorrente, enquadrando-se no conceito de insumos firmado pelo STJ para fins de creditamento do PIS e da COFINS, por serem inerentes à atividade da recorrente e essenciais ao seu processo produtivo e, considerando-se a informação de que mantém contato direto com a matéria prima em processo, desgastando-se com sua utilização em função de sua exposição física aos produtos fabricados, não integrando o ativo imobilizado, sendo igualmente possível a concessão de crédito de PIS e COFINS não-cumulativo como insumos dos valores relativos aos fretes sobre transporte na aquisição desses materiais.

Dessa forma, as glosas dos créditos sobre fretes no transporte na aquisição de "roletes", "cones de rolete" e "fuso transportador" devem ser revertidas.

CONCLUSÕES

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas sobre o crédito integral nos fretes pagos para a aquisição de arroz em casca de pessoa física; fretes de produtos em elaboração remetidos para industrialização por encomenda; fretes sobre remessas de matérias primas sujeitos à tributação com alíquota zero; gasto com transporte de arroz a granel em fase de industrialização, entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica e fretes no transporte na aquisição de "roletes", "cones de rolete" e "fuso transportador".

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges