



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10925.000366/2009-57
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.192 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de julho de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o frete sobre insumo e produto acabado, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento parcial em menor extensão. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Redatora designada

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência, apresentados pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do acórdão nº 3401-01715, de 15/02/2012, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CONCEITO DE INSUMOS. IDENTIFICAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO.

Na legislação que trata do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996. Desta forma, o conceito legal de insumos e que está contido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa.

GASTOS COM ARMAZENAGEM E FRETES SOBRE VENDAS DE PRODUTOS. POSSIBILIDADE.

Consta do inciso IX do art. 3º, c/c o inciso I, do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, a permissão para o aproveitamento dos créditos originados dos gastos com armazenagem e com fretes sobre operações de vendas, de sorte que devem ser considerados como válidos os valores suportados por documentação acostada aos autos, ainda que sob a forma de “amostragem”.

FRETES. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A norma introduzida pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual os fretes prestados por pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base neste inciso os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e mercadorias produzidas ou vendidas, também dão direito a créditos. Mas para tanto há necessidade de comprovação quanto aos bens transportados e aos percursos, sem a qual os créditos são negados.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. APROVEITAMENTO.

Por expressa disposição legal, o aproveitamento do crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, não contempla o ressarcimento e/ou a compensação; apenas a dedução do valor da contribuição devida.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE.

Os supostos créditos decorrentes de importações devem ser postulados em pedido de ressarcimento que corresponda ao próprio período de apuração.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O recurso especial da Fazenda Nacional, o qual foi integralmente admitido por despacho do então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, insurgem-se quanto a duas matérias assim separadas no próprio recurso: 1) possibilidade de créditos, da não-cumulatividade do PIS, em relação às despesas com: a) material de segurança; b) materiais de conservação e limpeza e; c) peças de reposição e serviços gerais; e 2) possibilidade de créditos, da não-cumulatividade do PIS, sobre materiais de embalagens e etiquetas.

Em contrarrazões, o contribuinte pede o improvimento do recurso especial fazendário.

O recurso especial do contribuinte, também integralmente admitido por despacho do então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, insurgem-se contra o conceito de insumos adotado no acórdão recorrido, especificamente por não ter acatado os seguintes créditos:

a) Material de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave Allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso Allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado, tubo PVC etc.

b) Manutenção predial: argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneiras, concreto usinado, serviço de pintura, serviço construção civil etc.

c) Conservação e limpeza: desinfetante, detergente, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de conserto de bens móveis, serviço de lavanderia etc.

d) Fretes: serviço adquirido com a finalidade de transporte de documentos, e de insumos, matérias primas e produtos em elaboração entre as filiais.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional pede o improvimento do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9303-009.192 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10925.000366/2009-57

Voto Vencido

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Os recursos especiais da Fazenda Nacional e do contribuinte são tempestivos, e atendem os demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

As matérias postas em discussão pelos recursos especiais, decorrem da aplicação do que se entende do conceito de insumos para fins de apuração da não cumulatividade da Cofins, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Antes de adentrar ao mérito das matérias, importante antes estabelecer o conceito de insumos a ser aplicado no presente voto.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei nº 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**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância**, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam **intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional**. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é**

inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente**, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **frete**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais.**

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, **as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ**. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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;

(...)

Com o conceito de insumos acima delineado, passemos a analisar o caso concreto em discussão.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso da Fazenda Nacional insurge-se contra a parte do acórdão recorrido que reconheceu a possibilidade de creditamento, do PIS não-cumulativo, sobre os seguintes itens: 1) peças de reposição e serviços gerais; 2) material de segurança; 3) materiais de conservação e limpeza; e 4) materiais de embalagens e etiquetas.

O acórdão recorrido, adotou um conceito intermediário de insumos, nem tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão aberto quanto a legislação do IRPJ. De acordo com a sua leitura conferem créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins "em relação aos gastos com bens e serviços, que, de forma direta e, em alguns casos, até de forma indireta, tenham sido utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

Indubitavelmente, este é um conceito muito aproximado do que decidiu o STJ, em sede do repetitivo, já referido. Portanto, resta verificar se estamos de acordo quanto aos itens acatados ou rejeitados, no sentido de verificar sua adequação ao conceito de insumos por mim delineado acima.

Há que se observar também que a Fazenda Nacional, em seu recurso especial, não combate especificamente as conclusões do acórdão recorrido quanto à utilização dos itens no processo produtivo. Centra-se o recurso somente em defender um conceito de insumos vinculados à aplicação da legislação do IPI, na qual exige-se o consumo ou o desgaste em contato direto com o produto em fabricação. Como já explanado, o STJ afastou de vez a aplicação deste conceito restritivo.

Analisaremos cada item separadamente.

1) peças de reposição e serviços gerais - de acordo com o acórdão recorrido, esse item tem a seguinte estrutura: formado por peças para máquinas e equipamentos, peça de manutenção, peças e serviços torno, serviço de conserto de equipamento, serviço de lavagem de roupas [aqui presumindo tratar-se de roupas utilizadas pelos funcionários da produção], serviço de locação de guindaste, serviço de manutenção de máquinas, serviço em peças, serviço de instalação de equipamentos.

Acatando então, a conclusão de que são itens utilizados e consumidos no processo produtivo, não registrados no ativo permanente, nego provimento ao recurso especial em relação a esse item.

2) material de segurança - de acordo com o acórdão recorrido, esse item tem a seguinte estrutura: formado por avental, bota [inclusive a “sete-léguas”, botina, capacete, máscaras, meia, protetor auricular, creme protetor e protetor facial. Tratando-se de atividades ligadas ao abate de aves e animais, de se levar em conta a necessidade de os operários ligados à produção munirem-se desses equipamentos visando protegerem-se dos riscos à sua saúde.

Concordo com a referida análise e também nego provimento ao recurso especial nesse item.

3) materiais de conservação e limpeza - de acordo com o acórdão recorrido, esse item tem a seguinte estrutura: formado por desinfetante, detergente, vassouras, serviço de lavanderia [aqui presumindo tratar-se do mesmo subitem descrito acima como serviço de lavagem de roupas]. Da mesma forma que no item anterior, de se considerar os efeitos danosos da insalubridade que cerca o tipo de atividade desenvolvida pela Recorrente, daí necessitar manter o ambiente de produção o mais asséptico possível.

Concordo com a referida análise e também nego provimento ao recurso especial nesse item.

4) materiais de embalagens e etiquetas - Importante trazer em que contexto foi reconhecido esse crédito no acórdão recorrido. Transcrevo abaixo excertos do voto:

(...)

Quanto à rubrica “Material de Embalagem e Etiquetas”, que contempla a aquisição de caixas de papelão e de etiquetas, o motivo da glosa, segundo o Fisco, prende-se ao fato de que, consoante diligência realizada, as caixas são utilizadas exclusivamente para o transporte das mercadorias e as etiquetas para exclusivo controle interno, de sorte que não poderiam ser consideradas como integrantes do processo produtivo.

(...)

A Recorrente, contudo, argumentou que, por exemplo, no caso do produto “salame”, quando este é finalizado, é envolvido numa embalagem de apresentação, denominada de “primária”, a qual contém todas as características do produto [peso, composição, data de fabricação, data de validade etc.], e após, é acondicionado, juntamente com outros, em caixas de papelão, denominada “embalagem secundária”, não só com a finalidade de transporte, mas também de armazenamento e para comercialização. Ressalta, por fim a Recorrente, que não vende o produto de forma fracionada, ou seja, fora de sua embalagem secundária, mas, sim, dentro dela, sendo que o fracionamento do produto se dá pelo seu cliente, quando da venda ao consumidor final.

Com essas explicações da Recorrente, que dão bem a nota de como são utilizadas as caixas e as etiquetas, não vejo como impedir o aproveitamento dos créditos correspondentes as essas embalagens, visto que, conforme já dito acima, não há na legislação do PIS/Pasep e da Cofins, qualquer obrigatoriedade de se recorrer à legislação do IPI para fins de se dirimir dúvidas quanto a apuração dos créditos.

(...)

Concordo com a análise acima, entendendo que, nesse caso específico, tanto as embalagens como as etiquetas são consumidas no processo produtivo, uma vez que as caixas de papelão, ditas embalagens secundárias, não são reaproveitadas, não podendo ser afirmado que elas são utilizadas somente para o transporte dos produtos ou se elas integram o produto em sua fase final de industrialização. Ressalvando também que não houve argumentação em contrário por parte da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Contribuinte

Pretende o contribuinte em seu recurso especial, reverter as seguintes glosas mantidas no acórdão recorrido:

a) Material de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave Allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso Allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado, tubo PVC etc.

b) Manutenção predial: argamassa, calcáreo, tintas, tomadas, torneiras, concreto usinado, serviço de pintura, serviço construção civil etc.

c) Conservação e limpeza: desinfetante, detergente, vassouras, serviço de

ajardinamento e limpeza, serviço de conserto de bens móveis, serviço de lavanderia etc.

d) Fretes: serviço adquirido com a finalidade de transporte de documentos, e de insumos, matérias primas e produtos em elaboração entre as filiais.

Concordo com o acórdão recorrido que concluiu que para estes itens não há qualquer vínculo, direto ou indireto, com o processo produtivo especificamente. A generalidade de suas descrições e o senso comum, por si só, são suficientes para concluir que tais itens não são aplicáveis no processo produtivo.

Quanto ao frete, vê-se que o acórdão recorrido adotou o entendimento de que a única hipótese de reconhecer o crédito sobre fretes seria na situação prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Desta forma negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte quanto à possibilidade de se creditar sobre os fretes incorridos no "transporte de produtos acabados ou não, entre os vários estabelecimentos da empresa".

Cumpra registrar que os demais créditos de fretes, tidos no acórdão recorrido como "fretes na operação de venda", foram negados por falta de provas e portanto, a discussão não foi recebida no presente recurso especial, o qual é restrito à análise do conceito de insumos. Ou seja, o acórdão recorrido reconheceu o direito ao crédito de fretes na operação de venda e somente não reconheceu aqueles que especificamente não detinham provas nos autos. Reafirmo então que não está em discussão no presente julgamento os créditos decorrentes da aplicação do inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Porém, ao contrário do acórdão recorrido, entendo que os serviços de fretes, contratados junto a pessoas jurídicas e utilizados no transporte de insumos e de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte encaixam-se no conceito de insumos previstos no art. 3º, inc. II da Lei nº 10.833/2003.

Apesar de muito confuso tanto o recurso especial, quanto sua admissibilidade, penso que efetivamente houve recurso quanto a possibilidade de créditos de frete na transferência de produtos acabados que é reconhecido por esta turma, em relação a qual nego provimento por não se tratarem nem de insumo e nem de frete na operação de venda.

Portanto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte somente para admitir o direito ao creditamento sobre os fretes adquiridos de pessoas jurídicas e utilizados no transporte de insumos e produtos em elaboração entre os estabelecimentos fabris do contribuinte.

Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e por dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte somente para admitir o direito ao creditamento sobre os fretes adquiridos de pessoas jurídicas e utilizados no transporte de insumos e produtos em elaboração entre os estabelecimentos fabris do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal

Fl. 11 do Acórdão n.º 9303-009.192 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10925.000366/2009-57

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vênia ao bem fundamentado voto do Ilustre Relator, prevaleceu no Colegiado o entendimento pela possibilidade de aproveitamento do crédito de PIS não-cumulativos decorrentes das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos, tendo sido designada esta Conselheira para redigir o voto vencedor tão somente quanto a essa matéria.

Em outras ocasiões, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da "operação de venda". Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

[...]

Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art.

3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse íterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.129, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.123, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.130, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

[...]

Diante do exposto, deu-se provimento parcial ao recurso especial do Contribuinte para reconhecer também o direito ao crédito dos fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, além do direito ao crédito de frete de insumos conforme reconhecido no voto do Ilustre Relator.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello