



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10925.000826/2007-85
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-009.194 – 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: 01/04/2006 a 30/06/2006

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.

PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL A SER APLICADO. FUNÇÃO DO PRODUTO FABRICADO.

Deve ser observada a natureza do produto fabricado, e não dos insumos adquiridos, para se buscar a definição do percentual a ser aplicado de crédito presumido da agroindústria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal,

Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento parcial para restabelecer a glosa dos créditos decorrentes dos fretes no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte. 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 n.º 3201-000845, de 24/01/2012, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. ETIQUETAS

Material utilizado nas embalagens com fins de garantir a proteção ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo/etiquetas para perfeita identificação do produto é considerado insumo utilizado no processo de produção da mercadoria destinada à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO/MATERIAL DE SEGURANÇA.

Se a regulamentação que rege a atividade do interessado demanda o uso de equipamentos de proteção individual, bem como outros materiais de segurança, a sua aquisição deve gerar créditos de PIS como se insumo fosse, pois, sem a observância das normas de regência, o processo produtivo não se desenvolveria regularmente e ensejaria riscos para os trabalhadores e para a sociedade em geral.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Não é apenas o frete na operação de venda, em sua etapa derradeira, que gera créditos de PIS. Demonstrado o dispêndio com a contratação de serviços de transporte de mercadoria entre estabelecimentos do interessado, e não sendo o respectivo ônus repassado ao consumidor, é de se reconhecer o seu direito ao crédito de PIS no caso concreto.

Recurso Provido em Parte.

O recurso especial da Fazenda Nacional, integralmente admitido, por despacho do presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, insurge-se quanto aos seguintes créditos reconhecidos no acórdão recorrido: 1) Materiais de embalagens e etiquetas; 2) Materiais de segurança; e 3) Fretes no transporte de mercadorias entre filiais.

Em contrarrazões, o contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial fazendário e, caso conhecido, o seu improvimento.

O recurso especial do contribuinte insurge-se sobre as seguintes matérias: 1) Material de uso geral; 2) Peças de reposição de máquinas e equipamentos; 3) Alíquota aplicável no crédito presumido da agroindústria; 4) Possibilidade de ressarcimento do crédito presumido da agroindústria; e 5) Produtos de Conservação e limpeza e 6) Manutenção predial. Por meio de despacho, o presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF admitiu parcialmente o recurso especial, somente sobre os itens 2, 3 e 5.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do recurso especial do contribuinte e, caso conhecido, o seu improvimento.

É o relatório.

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.

Não tem razão o contribuinte em defender o não conhecimento do recurso especial fazendário. Ele afirma, em síntese, que não há identidade entre os itens decididos no acórdão recorrido e os constantes dos acórdãos paradigmas. No caso, como o recurso especial fazendário versa somente quanto a itens relativos ao conceito de insumos, a divergência é

flagrante, pois o recorrido adotou uma visão mais abrangente do referido conceito, os acórdãos paradigmas adotaram um conceito restritivo ligado à aplicação da legislação do IPI.

Também não tem razão a Fazenda Nacional ao pedir o não conhecimento do recurso especial do contribuinte. Ela alega que a recorrente não indicou os dispositivos legais que foram interpretados de modo divergente. A simples leitura do recurso especial confere perfeito entendimento quanto à legislação aplicável e a adoção de soluções divergentes entre os julgados.

Conceito de Insumos

Ambos os recursos especiais contêm a discussão quanto à aplicação do que se entende do conceito de insumos para fins de apuração da não cumulatividade da Cofins, nos termos das Leis n.º 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 n.º 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPD, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 nexó 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, **fretes**, 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) Materiais de embalagens e etiquetas; 2) Materiais de segurança; e 3) Fretes no transporte de mercadorias entre filiais.

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.

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.

Materiais de segurança

Passemos então a análise da possibilidade de crédito em relação aos materiais de segurança. Em relação a esse item, o voto vencedor do acórdão recorrido adotou o seguinte fundamento:

(...)

No caso da indústria alimentícia, da qual faz parte a Recorrente, a recomendação das Boas Práticas de Fabricação é que sejam fornecidos EPIs para empregados que fazem a manipulação de alimentos, como óculos, máscaras, luvas, etc. No contexto ora apresentado, não se pode ignorar a importância dos EPIs no processo produtivo da Recorrente, razão pela qual, aplicando-se um conceito mais amplo de insumos, devem ser reconhecidos os créditos de PIS sobre os gastos com a aquisição desses equipamentos.

(...)

Concordo com a referida análise. São itens estritamente ligados ao processo produtivo, não sendo possível a sua realização sem que os empregados estejam devidamente utilizando-os.

Materiais de embalagens e etiquetas

O acórdão recorrido reconheceu o direito ao crédito com o seguinte entendimento:

(...)

Percebe-se que o material de embalagem é considerado insumo, como: "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado".

(...)

Considero, portanto, que o material utilizado nas embalagens tem por finalidade garantir a proteção adequada ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo/etiquetas para perfeita identificação do produto, ou seja, insumos utilizados

no processo de produção da mercadoria destinada à venda.

(...)

Diante desses argumentos, forçoso reconhecer a possibilidade de apropriação do referido crédito, sendo certo que a Fazenda Nacional nada apresentou para contradizer estas afirmações.

Fretes no transporte de mercadorias entre filiais.

O acórdão recorrido reconheceu o direito ao crédito sobre fretes tanto no transporte de insumos ou produtos em elaboração entre os estabelecimentos quanto ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos.

Entendo que o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 suportam o fundamento legal, para reconhecer a possibilidade de apropriação de créditos, sobre a aquisição de serviços de fretes utilizados no transporte de insumos e de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte. Naturalmente que esses serviços de fretes devem ser adquiridos de pessoas jurídicas. Entendo que, nestas circunstâncias, trata-se de um serviço que se constitui em um insumo do processo de fabricação.

Por sua vez, não reconheço a possibilidade de apropriação de créditos quanto à aquisição de serviços de fretes utilizados no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte. Nem são insumos, nos termos do inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e nem correspondem aos fretes na operação de venda de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Isso porque, nesse momento ainda não houve qualquer operação de venda dos produtos transportados.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa dos créditos decorrentes dos fretes no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

Recurso Especial do Contribuinte

Relativamente ao conceito de insumos, pretende o contribuinte em seu recurso especial, reverter as seguintes glosas mantidas no acórdão recorrido: 1) Peças de reposição de máquinas e equipamentos e 2) Produtos de Conservação e limpeza.

Peças de reposição de máquinas e equipamentos

O acórdão recorrido negou o direito com o seguinte fundamento:

(...)

Para ser caracterizado como insumo, os bens e serviços devem ser consumidos, desgastados ou tenham perdas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação direta sobre o produto em elaboração.

(...)

Como visto esta definição, ligada ao conceito de insumos oriundo da legislação do

IPI, não pode ser mais aplicada em função do que decidiu o STJ no julgamento do recurso repetitivo, acima referenciado.

Acata-se então o argumento do contribuinte que são peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo, pois tal fato nunca foi contraditado pelas autoridades fazendárias.

Dá-se então provimento ao recurso especial do contribuinte nesta matéria.

Produtos de Conservação e limpeza

Esse item está assim caracterizado no acórdão recorrido: desinfetante, detergente, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de conserto de bens móveis e serviço de lavanderia. Entendeu-se que tais itens não estão ligados ao processo produtivo.

Considerando que se tratam de itens associados à higienização e limpeza da fábrica de alimentos, dou provimento ao recurso nessa matéria.

Percentual do crédito presumido na agroindústria

Inicialmente há que se delimitar esse litígio. Ele refere-se somente sobre qual percentual do crédito presumido da agroindústria, 60% ou 35%, a ser aplicado sobre os insumos utilizados para sua produção. Portanto os demais itens de crédito presumido da agroindústria que foram glosados por outros motivos não se incluem no presente recurso especial.

Em relação ao percentual a ser utilizado, tal matéria já está definitivamente pacificada na jurisprudência do CARF, sobretudo após a inclusão do §10 ao artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, conforme abaixo:

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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam **ocapute** 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 n.ºs 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 **ocapute** 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 da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 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;

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

(...)

§ 10. **Para efeito de interpretação** do inciso I do § 3º, **o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.** (Incluído pela Lei n.º 12.865, de 2013)

Portanto o direito ao crédito presumido, apurado no percentual de 60%, é definido não pela natureza dos insumos adquiridos, mas em função do produto fabricado.

Diante do exposto voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte nesta matéria.

Conclusão

Voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a glosa dos créditos decorrentes dos fretes no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte; e por dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal

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 ESTABELECEMENTOS 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, 9303005.127, 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, negou-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello