



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.002183/2009-76
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.549 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de junho de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
LACTICINIOS TIROL LTDA

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE INSUMOS. DESPESAS COM AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

As aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras e esteiras do setor produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. POSSIBILIDADE.

Quando, em um recurso especial, for suscitada uma matéria geral que, por decorrência lógico-dedutiva inclua as demais matérias específicas suscitadas, e essa matéria geral for conhecida, todas as matérias específicas ficam automaticamente conhecidas, independentemente de comprovação específica da divergência.

Hipótese em que foi conhecida a matéria “necessidade de desgaste por contato com o produto, para fins de crédito de PIS e Cofins” e, portanto, resta automaticamente conhecida a matéria “Crédito sobre combustíveis e lubrificantes”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes (relator) e Valcir Gassen, que conheceram parcialmente. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência, interpostos pelo sujeito passivo e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-003.148**, de 26/04/2016 (fls. 1612 a 1649), integrado pelo **Acórdão de Embargos nº 3302-**

005.703, de 26/07/2018 (fls. 1759 a 1764), proferidos pela 2ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da 3ª Seção do CARF, no qual ficou decidido, respectivamente:

Acórdão nº 3302-003.148

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

Ementa:

INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e **bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito** das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer o direito ao crédito (i) na aquisição da amônia e outros insumos (ii) de combustíveis e lubrificantes, (iti) de peças de reposição e (iv) das embalagens de apresentação.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito em relação aos serviços especificados no Arquivo 6.A. exceto para serviços de armazenagem de resíduos, reforma câmara estocagem. tratamento de efluentes, manutenção de câmara fria. instalações e montagens de equipamentos, no valor de R\$ 125.790.88. conforme planilha inserida no voto. vencidos os Conselheiros

Domingos de Sá e Walker Araújo e a Conselheira Lenisa Prado, que reconheciam o direito de crédito para outros serviços não diretamente ligados ao processo produtivo propriamente dito.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito na aquisição de Embalagem de Transporte, vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Relator, Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Ricardo Paulo Rosa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro o Walker de Araújo.

Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito de crédito para os fretes sobre venda de produto acabado e produto agropecuário.

Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito de crédito nos gastos com frete (i) de transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta: (ti) de remessa e retomo à análise laboratorial e (íii) de remessa e retomo para conserto para manutenção dos bens de produção.

Por unanimidade de votos, em manter a glosa ao direito de crédito nos gastos com frete (i) na transferência entre os Centros de Distribuição, (ii) produto acabado, (iii) transferência do produto agropecuário para revenda fív) venda locais presumidos e v) aquisição de material para uso e consumo.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito para os gastos com fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero. vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède. Relator. José Fernandes do Nascimento e Ricardo Paulo Rosa. designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walker Araújo.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito para os gastos com frete intitulado "Consignação", vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède. Relator. José Fernandes do Nascimento e Ricardo Paulo Rosa. designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walker Araújo.

Por unanimidade de votos, em manter a glosa ao direito de crédito nos gastos com fretes (i) na aquisição de produto agropecuário para revenda, (ii) na aquisição de ativo imobilizado (iii) na devolução de vendas (iv) de remessa e retomo de armazenagem de produtos acabados e (v) fretes diversos. Os Conselheiros Domingos de Sá. Walker Araújo e a Conselheira Lenisa Prado votaram pelas conclusões em relação ao frete na devolução de vendas.

Por unanimidade de votos, em manter a glosa em relação à depreciação da MAQUINA PAIETVZADORA WLP- 150 NT-.41508 SERRAL60DA0 MAQUINAS LTDA (fotos 6 e 7). MAQUINA PALETIZADORA SMLP-150 COM RAMPA-NF- 46231-SERRALGODAO COM.LTDA (foto 17), PALETEIRA 1-IYSTER MOD.B60Z.GARFOS 4SX27.BATERIA TRACIONARIA- NF-25272-NACCO MA (foto 18), EMPILHADEIRA YALE MPE060E. 6697D COM TRESBATERIAS E UM CARREGADOR-NF-312-MACRO (foto 19). BALANÇA ROD.CFE.NT: 12049 SATURNO BALANÇAS RODOVIÁRIAS (foto 26 e 27), EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MOD:FME 17 G115 SERIE:341S32000S29 NF:64150 E (foto 42).

Acórdão de Embargos nº 3302-005.703:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão do colegiado em ponto sobre o qual deveria pronunciar.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de contradição entre a decisão e os seus fundamentos.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

Dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em acolher, parcialmente, os embargos de declaração, para retificar o acórdão embargado, com efeitos infringentes, nos termos do voto do relator.

Foram interpostos embargos inominados pelo contribuinte, que foram monocraticamente rejeitados pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, nos termos do Despacho em Petição de Embargos Inominados, de 2 de maio de 2019 (fls. 1977 a 1978).

Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto às seguintes matérias, com a apresentação dos correspondentes paradigmas:

- (1) - Conceito de insumos para efeito de creditamento do PIS e da Cofins no regime não cumulativo, que entende de abrangência restritiva nos termos da legislação do IPI (paradigmas Acórdãos 203-12.448 e 3801-002.037);**
- (2) - Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com aquisições de peças de reposição (paradigmas Acórdãos 3102-002.049 e 3802-00.341);**
- (3) - Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes (paradigma Acórdão 3801-003.758);**
- (4) - Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com embalagens de transporte (paradigma Acórdão 3101-00.795);**
- (5) - Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com fretes entre estabelecimentos: (i) de transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta; (ii) de remessa e retorno à análise laboratorial e (iii) de remessa e retorno para conserto para manutenção dos bens de produção (paradigma Acórdão 3801-003.758);**
- (6) - Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero (paradigma Acórdão 3403-002.469).**

O Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto às matérias (1) a (5) acima relacionadas, conforme Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial às fls. 1693 a 1706, negando seguimento quanto à alegada divergência em relação ao direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero, visto que a matéria não teria sido objeto de julgamento no acórdão paradigma, inexistindo divergência jurisprudencial.

O contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 1732 a 1750), com as seguintes alegações: (i) que o conceito de insumo preconizado pela PGFN conflitaria com o entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendendo que a conclusão dos paradigmas invocados na peça recursal teriam sido superados por precedentes recentes do CARF; e (ii) ilegalidade do conceito de insumo preconizado pela recorrente, pela inaplicabilidade da legislação do IPI, por extensão.

Recurso Especial do Contribuinte

O sujeito passivo suscita divergência quanto às seguintes matérias, com a apresentação dos correspondentes paradigmas:

(1) ao conceito de insumo para fim de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas (paradigmas Acórdãos 3401-002.389, 3202-000.226 e 3201-003.572);

(2) ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos na transferência de produtos acabados e para transporte de produtos agropecuários destinados à revenda (paradigmas Acórdãos 9303-006.218 e 3402-002.481).

O Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo apenas quanto ao direito à tomada de **créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos na transferência de produtos acabados e para transporte de produtos agropecuários destinados à revenda**, conforme Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial às fls. 1987 a 1997.

A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 2006 a 2016), alegando a inexistência do direito a crédito relativo aos gastos com fretes de produtos acabados.

Encaminhamento e sorteio

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e, após sorteio, posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

1 Recurso Especial da Fazenda Nacional

1.1 CONHECIMENTO

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015.

O Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto às seguintes matérias: **(1) - Conceito de insumos para efeito de creditamento do PIS e da Cofins no regime não cumulativo, que entende de abrangência restritiva nos termos da legislação do IPI; (2) - Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com aquisições de peças de reposição; (3) - Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes; (4) - Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com embalagens de transporte; (5) - Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com fretes entre estabelecimentos.**

(1) Conceito de Insumos

Para a comprovação da divergência quanto à primeira matéria, indica como paradigmas os acórdãos n.ºs. 203-12.448 e 3801-002.037, com as transcritas a seguir, nas partes que interessa ao presente exame (grifado):

Acórdão n.º 203-12.448

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SR F n.º 247, de 2002, com as alterações da IN SRF n.º 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

Acórdão n.º 3801-002.037:

PIS/COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição os gastos de produção que não aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.

Excerto do voto vencedor:

Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 404/2004 Cofins e na IN n.º 247/2002 (redação dada pela IN SRF n.º 358/03) PIS.

O acórdão recorrido decidiu que o conceito de insumos na legislação do PIS e da Cofins seria mais abrangente do que aquele previsto na legislação do IPI, basta que os bens sejam inerentes à produção/fabricação, independentemente do contato direto com o produto fabricado.

Entretanto, ainda que os acórdãos paradigmas tenham expressado entendimento diverso, similar ao conceito de insumo do IPI, aplicando o disposto na IN 404/2004 e na IN n.º 247/2002, tal posição já se encontra superada pela jurisprudência administrativa e judicial, bem como pela própria administração tributária, conforme Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, e IN RFB 1911/2019. Ocorre que na data da admissibilidade do recurso especial ainda não havia decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil.

Dessa forma, conheço do recurso quanto ao conceito de insumo aplicado à legislação de PIS e COFINS.

(2) Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com aquisições de peças de reposição

Para a comprovação da divergência quanto à segunda matéria, indica como paradigmas os acórdãos n.ºs 3102-002.049 e 3802-00.341, com as ementas transcritas a seguir, nas partes que interessa ao presente exame:

Acórdão n.º 3102-002.049:

MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Despesas com a manutenção só geram crédito se, cumulativamente, digam respeito a máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo e que não sejam empregadas peças com vida útil superior a um ano.

Ausentes elementos que comprovem o cumprimento dessas condições, ao há como reconhecer o crédito.

Acórdão n.º 3802-00.341:

COFINS. REGIME DA NÃO- CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.

No regime de incidência não- cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 (art. 3o, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo - vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo "insumo", como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de

industrialização, atividade que tem no IPI imposto especialmente instituído para sua tributação.

Assim, não há nenhum disparate em conceber ao termo “insumo” o mesmo sentido tradicionalmente proclamado pela legislação do IPI e espelhado nas Instruções Normativas SRF nos 247/2002 (art. 66, § 5º) e 404/2004 (art. 8º, § 4º), posto que estas retrataram propósito que está em sintonia com o desiderato do legislador ordinário, não sendo razoável admitir, pois, a aceção de insumo na amplitude do termo dada por seu aspecto econômico.

Concernente ao uso terminológico do termo “insumo” na atividade de prestação de serviços, referidas instruções normativas consideram como insumos “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço” (artigo 66, § 5º, II, “b”, da IN SRF 247/2002 e art. 8º, § 4º, II, “b”, da IN SRF 404/2004), prescrições as quais estão em sintonia com o inciso I, § 3º, artigo 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003

REGIME DA NÃO- CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O creditamento objeto do regime da não- cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.

Recurso a que se dá provimento em parte.

Transcrevo excerto do parecer que fundamentou o Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial assinado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF:

Para comparar os julgados, necessário se faz transcrever trechos dos votos condutores dos acórdãos para identificar existência (ou não) de similitude fática, sobre as quais pesaram interpretações divergentes quanto à legislação aplicada.

Voto condutor do acórdão **recorrido**:

A resolução que deferiu a diligência requereu que fosse discriminado que peças teriam sido utilizadas em manutenções e que peças não teriam sido utilizadas. A diligência concluiu que do valor de R\$ 515.566,86 glosados, R\$ 279.674,03 se referiam à manutenção de máquinas e equipamentos, mas que, aparentemente, pela natureza, teriam sido considerados como acréscimos na vida útil dos equipamentos superior a um ano, nas máquinas e equipamentos usados na industrialização e que deveriam ser contabilizados no Ativo Imobilizado para futuras depreciações. (...)

(...)

A acusação fiscal se funda no artigo 346 do Decreto n.º 3.000/1999 (...)

Assim, as despesas de manutenção que acarretam o aumento da vida útil do bem, prevista na data de sua aquisição deve ser ativada e sujeita a depreciações futuras (...)

(...)

Entendo que a motivação é por demais sucinta e sem comprovação, ainda que indiciária, do aumento de vida útil, pois não evidencia como ocorreria o aumento, transparecendo, inclusive falta de convicção na alegação, ao afirmar que "aparentemente" teriam sido considerados insumos que acresceriam vida útil

Voto no acórdão paradigma **3102-002.049**:

Na linha do que já foi mencionado quando se tratou da fixação de critérios para distribuição do ônus da prova e da delimitação do conceito de insumo, não vejo como reconhecer os gastos de manutenção.

Com efeito, não há como, a partir dos documentos colacionados, se a manutenção em questão diz respeito a máquinas empregadas no processo produtivo.

Por outro lado, também não há como saber se estão sendo empregadas peças com vida útil superior a um ano, que devem ser contabilizadas no ativo permanente e depreciadas. Neste caso, a dedução se limitaria ao valor da depreciação.

Voto no acórdão paradigma **3802-00.341**:

Sobre o direito creditório decorrente da aquisição de partes, peças e despesas diversas.

Concernente à matéria, a fiscalização, no Relatório de Verificação Fiscal – fls. 140v/ 142 –, assevera que o crédito apurado pelo contribuinte referente às aquisições de partes e peças para manutenção de máquinas, ferramentas e veículos só poderia ser admitido se tais partes e peças tivessem sido objeto de desgaste por ação direta sobre o produto em fabricação, adotando, pois, o conceito de insumo pavimentado na legislação do IPI e retratado nas já comentadas IN SRF no 247, de 21/11/2002 (incisos I e II do § 5º do artigo 66 – dispositivo incluído pela IN SRF no 358, de 09/09/2003) e IN SRF no 404, de 12/03/2004 (incisos I e II do § 4º do artigo 8º).

O contraste das ementas acima transcritas evidencia a divergência quanto à matéria.

Na decisão **recorrida**, que não adotou o critério restritivo do IPI, foi admitido o crédito da contribuição em relação às aquisições de peças de reposição, uma vez que foram aplicadas em máquinas utilizadas no processo produtivo, restando ainda consignado que à fiscalização caberia o ônus da prova quanto à utilização em equipamentos de vida útil superior a um ano.

Contrariamente, nos **paradigmas**, não foram admitidos os créditos em relação às aquisições de peças de reposição de máquinas por não atenderem ao conceito de insumos previsto na legislação do IPI, mais restritivo. No paradigma **3102-002.049** a Turma entendeu que a comprovação caberia ao sujeito passivo.

Pelo acima exposto, resta evidenciado que os paradigmas apresentados prestaram-se a comprovar a divergência alegada quanto à matéria relativa às despesas com aquisições de peças de reposição.

Com base nos fundamentos do despacho de admissibilidade, conheço do recurso quanto ao direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com aquisições de peças de reposição.

(3) Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes

Da análise do recurso considerei que a divergência jurisprudencial não estava comprovada, quanto ao direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes, devido à fundamentos fáticos e probatórios diversos nas decisões comparadas. Todavia, fiquei vencido, por maioria de votos, decidindo os membros deste Colegiado pelo conhecimento do recurso especial nesta matéria.

(4) Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre gastos com embalagens de transporte

Para a comprovação da divergência quanto à quarta matéria, indica como paradigma o acórdão n.º **3101-00.795**, com a ementa transcrita a seguir, na parte que interessa ao presente exame (grifado):

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas **apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados** (embalagens para transporte), **não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.**

Transcrevo excerto do parecer que fundamentou o Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial assinado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF:

Nada obstante os acórdãos recorrido e paradigma analisarem situações fáticas com peculiaridades distintas, o que se demonstra das transcrições dos votos que conduziram as decisões, estas foram tomadas segundo o conceito adotado para insumos: o acórdão **recorrido**, entendeu tratar-se de insumo pois que o material foi utilizado no âmbito do processo produtivo, o **paradigma**, entendeu que utilização ou aplicação de bens em etapas de comercialização ou transporte não se considera insumo para efeitos de crédito das contribuições.

Voto vencedor acórdão **recorrido**:

Desta forma, diferentemente do entendimento pelo d. Relator, este Relator entende que, para fins de apropriação de crédito do PIS e da Cofins, **é irrelevante o fato de o material de embalagem ser de apresentação ou de transporte, se tais materiais são utilizados no âmbito do processo produtivo**, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser comercializado, como ocorreu com os **materiais de embalagem destinados à proteção contra impactos, sujeiras externas e facilitando o transporte**, conforme devidamente explicitado pela Recorrente em sede recursal.(grifado)

Voto vencedor acórdão **paradigma**:

Relativamente à diferenciação entre embalagem de apresentação e embalagem de transporte, já cristalizada pela legislação do IPI, penso que tais conceitos são aplicáveis também às contribuições do PIS e COFINS não cumulativas, pois as leis instituidoras dos tributos quando tratam dos créditos passíveis de desconto das contribuições apuradas, no que tange aos insumos dos bens ou produtos destinados à venda, utiliza os verbos PRODUÇÃO e FABRICAÇÃO desses bens ou produtos, o que **não autoriza pensar em insumos para diante dessas etapas - comercialização e entrega (transporte)**

Pelo acima exposto, resta evidenciado que o paradigma apresentado prestou-se a comprovar a divergência alegada quanto à matéria relativa a gastos com embalagens de transporte.

Com base nos fundamentos do despacho de admissibilidade, conheço do recurso quanto ao direito ao crédito de PIS e Cofins sobre gastos com embalagem de transporte.

(5) Direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com fretes entre estabelecimentos

Para a comprovação da divergência quanto à quinta matéria, indica como paradigma o acórdão n.º **3801-003.758**, com a ementa transcrita a seguir, na parte que interessa ao presente exame (grifado):

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE INSUMOS E MERCADORIAS. CONCEITO DE INSUMO.

Não se subsume ao conceito de insumo, os valores pagos a título de transferências de produtos acabados (fretes) entre os diversos estabelecimentos da empresa. Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

Transcrevo excerto do parecer que fundamentou o Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial assinado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF:

O contraste das ementas e teor dos votos acima transcritos evidencia a divergência quanto à matéria.

No acórdão **recorrido**, a turma entendeu, segundo o conceito alargado de insumo, que "*os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.*"

O acórdão **paradigma** decidiu, conforme entendimento restritivo do conceito de insumos, que "*os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.*"

Pelo acima exposto, resta evidenciado que o paradigma apresentado prestou-se a comprovar a divergência alegada quanto à matéria relativa a despesas com fretes entre estabelecimentos: (i) de transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta; (ii) de remessa e retorno à análise laboratorial e (iii) de remessa e retorno para conserto para manutenção dos bens de produção.

Com base nos fundamentos do despacho de admissibilidade, conheço do recurso quanto ao direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com fretes entre estabelecimentos.

1.2 MÉRITO

Do conceito próprio de insumo para fins do PIS e COFINS

Quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição para o PIS e a COFINS, a Recorrente requer a aplicação do entendimento das INs SRF 247/2002 e 404/2004, no sentido de restringir o crédito apenas nas situações relacionadas nos referidos atos infralegais.

A questão já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no **Resp nº 1.221.170/PR**, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância, também já adotada pela administração tributária no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, e na IN RFB 1911/2019.

Dessa forma, a presente análise considerará o conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância definido pelo STJ, sujeito às análises que faço nos tópicos a seguir.

Do direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com aquisições de peças de reposição

O colegiado *a quo* entendeu que, para afastar o direito ao creditamento em relação às despesas com aquisições de material de reposição de máquinas utilizadas no processo produtivo (peças em geral), a Fiscalização deveria ter provado que esses materiais deveriam ter sido contabilizados no ativo imobilizado para futuras depreciações. O ônus da prova, portanto, seria do Fisco.

A Recorrente apresenta o paradigma com o entendimento que não haveria como saber se as peças empregadas teriam vida útil superior a um ano, negando, conseqüentemente, o direito ao creditamento, imputando o ônus ao contribuinte para confeccionar essa prova.

Transcrevo excerto do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O acórdão recorrido afirma ser indevida a glosa dos créditos de que o contribuinte se apropriou sobre o custo de aquisição partes e peças de reposição.

Segundo o relator, as partes e peças de reposição foram utilizadas em máquinas e equipamentos que integram o processo de fabricação dos produtos destinados à venda pela contribuinte.

Esse entendimento, contudo, não pode prosperar.

As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, assim dispuseram:

Do conteúdo dos dispositivos transcritos, tem-se que as partes e peças de reposição somente pode ser considerado insumo no âmbito da legislação da contribuição ao PIS e da COFINS se sofrer 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.

Como se pode perceber, a restrição do direito a créditos existe, a partir do momento que existe uma vedação de creditamento pelo inciso II, do art. 3º da Lei 10.833/2002 e Lei 10.637/2002 de partes e peças que foram incorporadas ao ativo imobilizado.

Matéria de extrema importância neste ponto é a referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do *onus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito.

[...]

Como se percebe, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito, ou seja, documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito; sem tal evidenciação, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.

Como se pode perceber, cabe ao contribuinte comprovar que as peças e partes de máquinas e equipamentos foram efetivamente utilizadas como insumos, nos termos da legislação acima transcrita e que as mesmas não foram incorporadas ao ativo imobilizado.

Não assiste razão à recorrente.

Transcrevo excerto do voto condutor da decisão recorrida:

A resolução que deferiu a diligência requereu que fosse discriminado que peças teriam sido utilizadas em manutenções e que peças não teriam sido utilizadas. A diligência concluiu que do valor de R\$ 515.566,86 glosados, R\$ 279.674,03 se referiam à manutenção de máquinas e equipamentos, mas que, aparentemente, pela natureza, teriam sido considerados como acréscimos na vida útil dos equipamentos superior a um ano, nas máquinas e equipamentos usados na industrialização e que deveriam ser contabilizados no Ativo Imobilizado para futuras depreciações. Além disso, glosou R\$ 8.153,04 relativos a bens para os quais a recorrente não demonstrou sua função.

Por seu turno, a recorrente confirma a não demonstração de utilização em processo produtivo dos bens no valor de R\$ 8.153,04 e quanto ao valor que deveria ser ativado, caso este entendimento prelave (sic), que seja reconhecido o direito à apropriação de créditos por depreciação.

(...)

Assim, as despesas de manutenção que acarretem o aumento da vida útil do bem, prevista na data de sua aquisição, devem ser ativadas e sujeitas a depreciações futuras. A motivação da autoridade fiscal foi a seguinte:

"Na relação de peças e materiais de reposição (arquivo "item 3 a – Peças e materiais de rep.aplic.manut.maq.e equipamentos.pdf") que teriam sido aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos, aparentemente teriam sido considerados como insumos equipamentos, aparelhos ou peças que pela natureza acresceriam vida útil superior a 1 ano as máquinas e equipamentos usados na industrialização de seus produtos. Por esta razão, não poderiam ser levadas diretamente a conta de despesa e, portanto computadas na base de cálculo dos créditos das contribuições Pis e Cofins, mas deveriam ser contabilizadas no Ativo imobilizado para futuras depreciações."

Entendo que a motivação é por demais sucinta e sem comprovação, ainda que indiciária, do aumento de vida útil, pois não evidencia como ocorreria o aumento, transparecendo, inclusive falta de convicção na alegação, ao afirmar que "aparentemente" teriam sido considerados insumos que acresceriam vida útil.

Este colegiado, já enfrentou a matéria, no julgamento do 10925.002180/2009-32, do mesmo contribuinte, analisando fatos semelhantes (Acórdão nº 9303-008.757, sessão de 13 de junho de 2019). Transcrevo excerto do voto do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas

(b) ônus da prova quanto à necessidade de contabilização das peças de reposição: por ocasião do julgamento do recurso voluntário, anteriormente à prolação do acórdão recorrido, o Colegiado *a quo* converteu o ato em diligência, por meio de Resolução para que "[...] a Fiscalização intime a Interessada a comprovar ou demonstrar as questões expressamente suscitadas anteriormente sublinhadas no texto do voto. Após, a Fiscalização deverá lavrar termo de conclusão, do qual dará ciência à Interessada para apresentar resposta no prazo de trinta dias, seguindo as disposições do Decreto n. 7.574, de 2011". Dentre os itens que foram objeto da diligência, estão as "peças de reposição", cujos valores pretende a Contribuinte ver reconhecida como créditos de PIS e COFINS, conforme consta na Resolução (e-fls. 991 a 1.007):

" [...]

Quanto às peças "em geral", que se referem a "adaptador, adesivo, bucha, broca, correia, cotovelo, disjuntor, joelho, lâmpada, mangueiras, parafuso, pilha, porta, retentor, rolamentos etc.", a Primeira Instância demonstrou que não houve inexistência na fundamentação, restando esclarecido que se trata de material de "manutenção das máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de laticínios, com o objetivo de garantir que a sua linha de produção opere com o nível de desempenho desejado, proporcionando, ao final, produtos de qualidade".

Muito embora o acórdão tenha novamente adotado o conceito de produto intermediário da legislação do IPI, tais despesas e custos referem-se a manutenção e reposição de peças para manutenção. Portanto, não se trata de despesas e custos diretamente relacionados à produção ou que diretamente se incorporam ao custo e despesa do produto.

Não se trata de insumo de produção, não se enquadrando no conceito descrito no início do presente voto.

Entretanto, à vista de não ser tal posição de consenso, é preciso que se discrimine quais dessas partes e peças são empregadas em manutenção da produção e quais se referem a máquinas e equipamentos que não se encontram na produção da empresa.

[...]"

Em resposta à intimação da diligência, a Contribuinte juntou nos autos a relação de peças e materiais de reposição aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos da empresa, fazendo prova do seu direito e demonstrando que os mesmos não se classificavam no ativo imobilizado.

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que para afastar o direito ao creditamento em relação às despesas com aquisições de material de reposição de máquinas utilizadas no processo produtivo (peças em geral), a Fiscalização deveria provar que esses materiais deveriam ter sido contabilizados no ativo imobilizado para futuras depreciações. Recairia o ônus da prova sobre o Fisco.

A suposição de que tais valores deveriam ser contabilizados no ativo imobilizado, desacompanhada de qualquer elemento de prova, consiste em argumento inovador e representa o entendimento pessoal da Autoridade Fiscal responsável pela diligência.

Tendo em vista que, após realização de diligência, a Contribuinte juntou aos autos relação das peças de reposição, conforme solicitado e informou como seriam utilizadas no processo produtivo, o ônus da contraposição a tais provas caberia ao Fisco, razão pela qual não merece reforma o julgado nesse ponto.

A questão destacada na decisão recorrida refere-se à motivação insuficiente e falta de prova por parte da autoridade fiscal, para afastar o direito ao creditamento em relação às despesas com aquisições de material de reposição de máquinas utilizadas no processo produtivo (peças em geral). Visto que o contribuinte teria juntado aos autos, após a realização de diligência, arquivo contendo a relação de peças destinadas à manutenção de

máquinas e equipamentos utilizados na industrialização, configura sua boa-fé e transferência do ônus da prova ao Fisco, para refutar as informações.

Portanto, confirma-se a decisão recorrida.

Do direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes

Adoto os fundamentos da decisão *a quo*, que reconheceu os créditos relativos às aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras no transporte de bobina para embalagem de lona vida do almoxarifado até a produção, e de esteira até o local de reserva do leite.

A recorrente pugnou pelo reconhecimento de [...] relativos à utilização de gás Ultrasystem, graxas, óleos e lubrificantes que seriam usados em equipamentos do setor produtivo como empilhadeiras, máquinas do setor de leite longa vida etc.

A diligência in loco confirmou a utilização das empilhadeiras no transporte de bobina para embalagem de lona vida do almoxarifado até a produção e também de esteira até o local de reserva do leite (chamado quarentena), bem como a relação de outros insumos indica sua utilização no processo produtivo, em nada objetando o relatório fiscal.

Assim, comprovada a utilização no setor produtivo, devem ser reconhecidos os créditos relativos a tais aquisições.

Do direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com embalagens de transporte

A Fazenda Nacional alega que a embalagem somente poderia ser considerado como insumo para o PIS e da COFINS se sofresse 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. Alega que a legislação faz distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporados apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao transporte dos produtos acabados. Constatase, portanto, que faz uso da teoria restritiva de insumos.

Transcrevo excerto da decisão recorrida, com seus fundamentos:

Em síntese apartada, entendeu o ilustre Relator que, por se tratar de fase posterior ao processo produtivo da Recorrente, as embalagens utilizadas com função precípua de transporte e armazenamento dos produtos acabados, não integram o processo produtivo, seja direta ou indiretamente e, nessa condição, não geram créditos.

(...)

Entretanto, com todo respeito as razões adotadas pela ilustre Relator, entendo que independentemente de serem de apresentação ou de transporte, ou por ter sido utilizada em etapa posterior a fabricação do produto, os materiais de embalagens, seja com a finalidade de alterar o produto que embala ou de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, devem ser admitidos como insumos de produção e, conseqüentemente gerar créditos de PIS/COFINS.

Isto porque, considerando que operação realizada pela Recorrente envolve o manuseio de produtos alimentícios, as embalagens de transporte são necessárias

para proteger e evitar qualquer contato externo com o produto e principalmente evitar qualquer risco de contaminação.

Constata-se, portanto, que a decisão recorrida apreciou o direito a crédito das contribuições acerca de **embalagens de transporte de produtos alimentícios.**

Este colegiado, em recente decisão, se manifestou favorável ao direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre embalagens para transporte. Transcrevo excerto do voto condutor do Acórdão nº 9303-011.408, da lavra do i. Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que adoto como minhas razões de decidir:

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE

Quanto às embalagens (pallets e big bags), é de ser negado provimento. Esta Turma já assentou entendimento unânime que em se tratando em embalagens que tem por fito a preservação de alimentos, reveste-se a mesma da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados. Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto.

Nesse sentido decidimos recentemente nos arestos 9303-011.184, 9303-010.575, 9303-010.448, 9303-010.118, dentre outros. Todos versando acerca de embalagens de transporte de produtos alimentícios. Abaixo, para ilustrar, transcrevo a ementa do julgado 9303-010.246 (de 11/03/2020), de relatoria do ínclito Conselheiro Rodrigo Póssas, votado à unanimidade, referente a empresa produtora de frutas:

CUSTOS/DESPESAS. PRODUTOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE. PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com produtos utilizados em embalagens para transporte e apresentação dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Dessarte, nesse ponto é de ser negado o especial fazendário.

Do direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas com fretes entre estabelecimentos

A Fazenda Nacional recorreu quanto ao reconhecimento do direito de crédito sobre os gastos com fretes das seguintes prestações: **(i) de transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta; (ii) de remessa e retorno à análise laboratorial; e (iii) de remessa e retorno para conserto para manutenção dos bens de produção.** A recorrente adota a antiga teoria restritiva de insumos, entendendo que o serviço de transporte de produtos entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica não poderia ser considerado como insumo na produção por não proporcionar qualquer alteração nos produtos intermediários.

Transcrevo excerto da peça recursal:

Quanto à glosa de gastos com frete de transportes, entende o acórdão recorrido que a fiscalização interpreta restritivamente o conceito de insumo, reduzindo a abrangência do vocábulo.

Em que pese a fundamentação do acórdão recorrido, a glosa dos créditos referentes a operações de transferência de material entre os diversos estabelecimentos da contribuinte é correta pois tais operações não representam aquisição de insumo.

O serviço de transporte, nos moldes traçados pela legislação do tributo, por não fazer parte do processo produtivo, não integrando a cadeia produtiva, não é considerado insumo.

Como já explicitado, para ser considerado insumo, gerando créditos no regime da não-cumulatividade, exige-se a aplicação direta das aquisições e dos serviços no processo produtivo da contribuinte, sendo que os custos e despesas que não satisfazem este requisito não podem ser considerados como insumos.

Segundo os moldes expostos nas instruções normativas, o conceito de insumos exige que estes passem por processos que representem alterações nas matérias primas e produtos intermediários, tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Em outras palavras, exige-se, para a caracterização como insumo, que estes materiais participem de processo envolvendo uma ação de transformação: a partir de uma entrada, transforma-se o produto (agregando valor), gerando uma saída.

Em relação aos serviços considerados como insumos, estes devem ser aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do bem. Esta norma, necessariamente, deve estar em consonância com o conceito de insumos posto pela legislação em relação às matérias primas e produtos intermediários.

Ou seja, para o serviço ser considerado como insumo, ele deve ser aplicado ou consumido em processo que represente alterações no produto em fabricação.

O serviço de transporte de produtos entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica, analisado por este prisma, não pode ser considerado como insumo na produção, tendo em vista que, durante o transporte, inexistente qualquer alteração nestes produtos intermediários.

Não assiste razão à recorrente.

Assim decidiu o colegiado *a quo*:

Assim, os fretes nas aquisições de insumo devem ser reconhecidos por se tratarem de custo de aquisição, bem como os fretes de transferências de insumos entre estabelecimentos, por se tratarem de serviços aplicados durante o processo produtivo, incluindo aqui os fretes entre os pontos de coleta até a produção, conforme explicitado no FLUXO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO NA INDÚSTRIA:

DE LACTICÍNIOS TIROL LTDA

01. 1. TRANSPORTE 1º PERCURSO:

Nesta primeira etapa há o custo de transporte, que é o valor pago ao transportador para fazer a coleta do leite na propriedade do produtor rural e sua transferência até os postos de resfriamento, ou dependendo da localização da propriedade e da indústria, o leite já é transferido

diretamente para a indústria, sem passar pelo posto de resfriamento

[...]

02. 1. TRANSPORTE 2º PERCURSO:

Nesta segunda etapa, há custo de transporte, que é o valor pago às transportadoras pelo serviço de transporte entre o posto de resfriamento e a indústria.

Neste sentido, deve ser reconhecido o direito ao creditamento das planilhas:

VENDA PROD. ACABADO e VENDA PROD. AGROP por se tratarem de fretes sobre vendas, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003;

TRANSFERÊNCIA PC e TRANSFERÊNCIA PCPC: por se tratar de fretes de insumos entre estabelecimentos da recorrente, caracterizando serviços utilizados como insumo na produção;

REMESSA ANÁLISE e RETORNO ANÁLISE por se tratar de serviços utilizados como insumos no processo produtivo.

REMESSA CONSERTO e RETORNO CONSERTO por se tratar de frete utilizado em manutenção de bens da produção, segundo informação da recorrente, não havendo qualquer objeção no relatório fiscal da diligência;

De acordo com o artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os gastos com fretes, se não integrar o custo do insumo ou do bem destinado à revenda, somente proporcionará crédito das contribuições nas seguintes hipóteses: (i) se for configurado como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou (ii) se for decorrente da operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

A interpretação dada pela recorrente, no sentido de se considerar como insumo apenas aquilo que é aplicado ou consumido em processo que represente alterações no produto em fabricação já se encontra superada pela jurisprudência, especialmente a partir da decisão do REsp 1.221.170/PR, e pela administração tributária, conforme Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, e IN RFB 1911/2019.

Os gastos de frete objeto do recurso fazendário se referem a prestações ocorridas dentro do processo produtivo do contribuinte, e estão abrangidos no conceito de insumo a partir da nova interpretação que considera a essencialidade e a relevância para o processo produtivo. Assim, os fretes com a transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta; de remessa e retorno à análise laboratorial; e de remessa e retorno para conserto para manutenção dos bens de produção, são insumos da produção, passíveis de gerar crédito das contribuições.

Confirmo, portanto, a decisão recorrida.

2 Recurso Especial do Contribuinte

2.1 CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial.

Conforme relatado, apenas foi dado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte quanto **ao direito à tomada de créditos de PIS e COFINS sobre o custo dos fretes pagos na transferência de produtos acabados e para transporte de produtos agropecuários destinados à revenda**

Para a comprovação da divergência foi indicado como paradigma o acórdão 9303-006.218 e 3402-002.481, com as ementas transcritas a seguir na parte que interessa ao presente exame:

Acórdão 9303-006.218

COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE INSUMOS.

Os fretes pagos pelo contribuinte na aquisição de insumos integram o custo destes e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins. Da mesma forma os gastos com fretes na movimentação destes insumos no processo fabril.

COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes na transferência de mercadorias/produtos acabados 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.

Acórdão 3402-002.481

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. COMPONENTE DO CUSTO DE FABRICAÇÃO. INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

O frete pago pelo fabricante a pessoa jurídica domiciliada no País, relativo ao transporte de insumos ou produtos em elaboração entre estabelecimentos produtores de uma mesma empresa, compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizado no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC n.º 16 (aprovado pela Deliberação CVM n.º 575/2009), de modo que gera o direito ao desconto de créditos por atender ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo que resta demonstrada a divergência apontada pela recorrente quanto ao Acórdão n.º 9303-006.218, visto que as decisões confrontadas tratam da questão do direito à tomada de créditos de PIS e COFINS sobre operações de venda. Já o Acórdão n.º 3402-002.481 trata sobre direito ao crédito no frete sobre compras, que comporia o custo dos estoques, questão diversa daquela tratada no acórdão recorrido.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada, e o recurso deve ser conhecido.

2.2 MÉRITO

A Recorrente alega o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos decorrentes das transferências realizadas com produtos acabados e produtos para revenda (frete na transferência de produtos destinados à venda)

Não assiste razão à recorrente.

Entendo que o direito à tomada de créditos das contribuições não cumulativas, relativo a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, está delimitada pelo processo produtivo do contribuinte. Ainda que a decisão do STJ tenha afastado a aplicação das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, interpretando o conceito de insumo dentro do critério da essencialidade e da relevância, tais requisitos estão dentro de tal conceito, que se relaciona com o processo produtivo. Ou seja, **o termo insumo é diretamente relacionado com a produção, resultando em um produto acabado. Dessa forma, os gastos posteriores ao processo produtivo não podem ser considerados como insumos, e o direito ao crédito somente é possível mediante autorização legislativa expressa.** Assim, entendo que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, pois se trata de fase pós processo de produção, e não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, assim definiu:

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.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Confirmando, portanto, a glosa efetuada, e nego provimento ao recurso.

3 Conclusão

Em face das razões e fundamentos acima expostos, voto por **conhecer parcialmente** do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, **negar-lhe** provimento na parte conhecida; e por **conhecer** do Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo, para, no mérito, **negar-lhe** provimento, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas, claras e didáticas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto à seguinte matéria “**3. Do direito ao crédito de PIS e da COFINS sobre despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes**”, como passo a demonstrar.

No voto condutor do **Acórdão recorrido** foi destacada a efetiva comprovação de utilização dos “combustíveis e lubrificantes” no setor produtivo, uma vez que efetuada diligência *in loco* confirmou-se a utilização das empilhadeiras no transporte de bobina para embalagem de lona vinda do almoxarifado até a produção e também de esteira até o local de reserva do leite (chamado quarentena). Assim, “*comprovada a utilização no setor produtivo, devem ser reconhecidos os créditos relativos a tais aquisições*”.

No especial, a Fazenda Nacional discorda desse entendimento e para a comprovação da divergência, apresenta como **paradigma “específico”** o Acórdão nº 3801-003.758, cuja ementa transcrevo a seguir (parte que interessa ao exame):

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. COMPROVAÇÃO.

Os combustíveis utilizados ou consumidos diretamente no processo fabril geram o direito de descontar créditos da contribuição apurada de forma não-cumulativa, todavia o reconhecimento dos créditos está **condicionado a efetiva comprovação de que as aquisições de combustíveis e lubrificantes são utilizadas efetivamente no processo produtivo**.

Com base no confronto entre as decisões (recorrida e o paradigma específico), acompanho o relator, no entendimento de que a divergência jurisprudencial, de fato, não foi demonstrada, pois o paradigma apresenta o entendimento no sentido de reconhecimento dos créditos condicionado à efetiva comprovação do combustível na utilização no processo

produtivo, mesmo sentido da decisão recorrida, que expressamente afirmou que teria sido comprovada sua utilização na produção.

Entretanto, cabe enfatizar que a matéria “**1. Conceito de Insumos**” (a) tem caráter geral, (b) para essa matéria foram indicados os **Acórdãos** n.º 203-12.448 e 3801-002.037, nos quais os Colegiados paradigmáticos restringiram o crédito aos insumos que se desgastassem por contato (aplicando a tese do IPI) e (c) o relator votou por seu conhecimento. Entendo que o conhecimento dessa matéria geral implique o conhecimento da outra matéria, específica, e seja suficiente para devolver à competência desta Terceira Turma da CSRF a apreciação da integralidade do recurso.

Aplicando a situação do Acórdão recorrido ao Colegiado paradigmático “geral” (referente ao conceito de insumo), teríamos decisão diferente, pois o combustível, utilizado ou não na atividade produtiva, não daria direito a crédito, por não se desgastar por contato com o produto fabricado.

Pelo exposto, entendo ficar comprovada a divergência e, conseqüentemente, voto por **conhecer do recurso** quanto à essa matéria.

Assim, é de se conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional também quanto à matéria “**3. Do direito ao crédito de PIS e da COFINS sobre despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes**”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos