



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.002188/2009-07
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.548 – 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: 01/01/2006 a 31/03/2006

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 3302-004.887**, de 25 de outubro de 2017 (fls. 1.639 a 1.670), integrado pelo **Acórdão de Embargos nº**

3302-007.541, de 22/08/2019 (fls. 1958 a 1968), proferidos pela 2ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da 3ª Seção do CARF, no qual ficou decidido, respectivamente:

Acórdão nº 3302-004.887

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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 acatar a reliminar de erro material e rejeitar a preliminar de tariffação de provas e ofensa ao princípio da verdade material e ampla defesa.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito na aquisição da amônia, combustíveis e lubrificantes, peças de reposição, produtos de conservação e limpeza; em reconhecer o direito de crédito na aquisição de embalagem de transporte, o direito de crédito da planilha 5.a, exceto sobre serviços de manutenção na ETE, levantamento topográfico, elaboração de

projetos, treinamentos, serviços de manutenção de câmara fria para armazenagem de produtos acabados, serviços de instalações elétricas, montagens, construção de muro, instalação de poço artesiano; para reconhecer o direito ao crédito na aquisição de fretes sobre venda de produto acabado (VENDA PROD. ACABADO), frete sobre venda de produto agropecuário (VENDA PROD. AGROP.), frete sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero, frete sobre de transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta (TRANSFERÊNCIA PC E PCPC), fretes na remessa e retorno de amostras de produtos (leite in natura) dos estabelecimentos industriais ou postos de coleta da empresa para análise em estabelecimentos terceirizados (REMESSA ANÁLISE E RETORNO ANÁLISE), remessa e retorno para conserto para manutenção dos bens de produção (REMESSA CONserto E RETORNO CONserto), COMPRA DE INSUMOS, exceto relativo à aquisição de produtos com a descrição genérica de "diversos", "outras cargas", "conforme nf" ou simplesmente sem descrição do produto adquirido; para reverter a glosa sobre os encargos de depreciação do imobilizado, exceto em relação à EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MODIFME 17G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, ESTANTES INTERCAMBIÁVEIS ESTOQUE LONGA VIDA NT:56646 ÁGUIA SISTARMAZE, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA PRATELEIRAS ESTOQUE LEITE EM PO FRACIONADO NT8999ESMENA DO BRASILS/A, PRATELEIRAS EXPEDIÇÃO LEITE LONGA VIDA NT 8998 ESMENA DO BRASIL S/A, BALANÇA RODOVIÁRIA, BAL.ELETRÔNICA TRANSPALETI IRA MOD:PL3000 CAP 200KGX1 OOOG EM ACO CARBONO SÉRIE:P, EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MODIFME 17 G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA, CARREGADOR DE BATERIAS KLM NF312MACRO, TRANSPALETEIRA ELÉTRICA YALE NF:2519 MACROMAQ EQUIP, CARREGADOR DE BATERIAS KLM K8TM IND.COM.ELETROTÉCNICA, CARREGADOR DE BATERIA 48V / 140A MARCA KLM.

Acórdão de Embargos nº 3302-007.541

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 02/01/2005 a 30/03/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO VERIFICADA

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando presente omissão alegada pela embargante quanto a aplicação ou não de dispositivo previsto na Legislação vigente.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU ATÉ DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à Contribuição para o PIS. conforme art. 15, II, da mesma lei. é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final.

FRETE DE REMESSA E RETORNO DE PRODUTOS ACABADOS PARA ARMAZENAGEM. IDENTIDADE COM FRETE DE PRODUTOS ACABADOS

ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU ATÉ DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

A remessa e retomo de produtos acabados enviados para armazenagem, é inteiramente ligada à logística interna da empresa embargante, e indissociáveis das operações de vendas. Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final.

Dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, em acolher os embargos de declaração para sanar a omissão, imprimir-lhes efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre fretes de vendas a locais presumidos, os valores de fretes de remessa e retomo de armazenagem e aos fretes intitulados "consignação". Vencido o conselheiro Walker Araújo que negava o crédito sobre os valores de fretes de remessa e retomo de armazenagem e sobre fretes de vendas a locais presumidos.

Dispositivo do Acórdão:

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.

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 (paradigma Acórdão 3801-003.758).**

O Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, conforme Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial às fls. 1707 a 1718. O contribuinte apresentou suas contrarrrazões às fls. 1737 a 1750.

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 entre estabelecimentos da mesma firma (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. 2004 a 2014. A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 2023 a 2033.

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 nº 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 nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SR F nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 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 nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 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 nº 247/2002, tal posição já se encontra superada pela jurisprudência administrativa e judicial, bem como pela própria administração tributária, conforme Parecer Normativo Cosit nº 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 nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 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 nºs 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 nº 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 acepção 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.

Confrontando as decisões constata-se a divergência alegada;

Enquanto na decisão recorrida foi admitido o crédito da contribuição em relação às aquisições de peças de reposição, por entender que teriam sido aplicadas em máquinas utilizadas no processo produtivo, bem como imputando o ônus da prova à fiscalização quanto à utilização em equipamentos de vida útil superior a um ano, os paradigmas não admitiram créditos em relação às aquisições de peças de reposição de máquinas por não atenderem ao conceito de insumos restritivo.

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 nº **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:

A fim de analisar a divergência alegada, transcrevemos alguns excertos dos acórdãos recorrido e paradigma:

Acórdão nº. 3101-00.795 (paradigma)

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. [...]

Acórdão nº. 3302-004.887 (recorrido)

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.(grifamos)

(...)

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.

Por seu turno, entendeu que as embalagens de apresentação, por integrar o processo produtivo da Recorrente, visto que por não se destinarem apenas ao transporte do produto e por alteram a apresentação do produto que embala, são passíveis de creditamento.

Entretanto, 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, consequentemente gerar créditos de PIS/COFINS.

[...]

Da leitura dos excertos acima transcritos, pode-se constatar que, no entendimento do acórdão recorrido, as despesas com materiais de embalagem representam insumos, gerando, consequentemente, créditos de PIS/COFINS, independentemente do fato dos materiais serem utilizados em etapa posterior à fabricação e de serem "embalagens para transporte".

Por sua vez, o acórdão paradigma afasta o creditamento das despesas com materiais de "embalagens para transporte", permitindo apenas o crédito atinente às despesas com as chamadas "embalagens para apresentação". É nítida a divergência entre os dois acórdãos no tratamento que dispensam às despesas com materiais para embalagem na apuração do PIS/COFINS não-cumulativos.

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 nº. **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 (frete) 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:

Da leitura das ementas e dos votos-condutores dos acórdãos paradigma e recorrido, pode-se concluir que as decisões apresentam entendimentos distintos no tocante à possibilidade de creditamento do frete entre estabelecimentos da mesma empresa. Enquanto o acórdão recorrido prevê que os fretes de transferências de insumos entre estabelecimentos dão direito ao crédito de PIS/COFINS, o acórdão paradigma refuta tal creditamento, uma vez que os gastos com frete para o transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa não integrariam o conceito de insumos - a título de exemplo, o acórdão paradigma refuta o creditamento do frete na transferência de leite in natura dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais, enquanto que o acórdão recorrido aceita tal creditamento.

É nítida, portanto, a divergência entre os dois acórdãos no tratamento que dispensam às despesas com fretes entre estabelecimentos. Assim, tendo em vista o evidente dissídio interpretativo entre os acórdãos paradigma e o acórdão recorrido, proponho o seguimento do recurso ora analisado no tocante à matéria: Direito de crédito sobre as despesas com frete entre estabelecimentos.

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, consequentemente, 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 concluir que parte dos valores glosados se referia à manutenção de máquinas e equipamentos, no entanto, aparentemente, por sua 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.

Por seu turno, a recorrente se manifestou no sentido de que a diligência teria confirmado que todas as peças se referem à manutenção de máquinas e equipamentos.

A recorrente apresentou arquivo contendo a relação de peças destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na industrialização.

(...)

Assim, as despesas de manutenção que acarretem o aumento da vida útil do bem, prevista na data de sua aquisição deve ser ativada e sujeita 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."

Assim como o i. Conselheiro acima já mencionado, 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:

Entretanto, 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.

Vale dizer, **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.**

Desta forma, entendo 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.

Ora, se tais materiais representam custos incorridos na fase de produção do bem destinado à venda, certamente, inexiste razão plausível para excluir da base de cálculo dos referidos créditos pelo simples fato de serem embalagens utilizadas no transporte do referido produto.

Portanto, além do valor reconhecido anteriormente a título de embalagens de apresentação, deve ser admitido também o crédito relativo as embalagens consideradas pela fiscalização como de transporte, as quais foram registradas pela Recorrente como de apresentação, e as embalagens de transporte propriamente dita.

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 Pôssas, 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.

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;

COMPRA DE INSUMOS: segundo a recorrente são fretes nas compras de insumos que compõem o custo de aquisição e geram direito a crédito. Entretanto, verifica-se na informação prestada pela recorrente, a aquisição refere-se a leite *in natura*, lenha, cavaco, embalagens, ingredientes e descrições genéricas como diversos, outras cargas, conforme nf, ou simplesmente sem descrição do produto adquirido.

[...]

FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO: nesse tópico divirjo, com a devida vênia, da posição esposada pelo n. relator do processo 10925.001199/200961, pois entendo ser direito do contribuinte se creditar na referida operação.

TRANSFERÊNCIA PC e PCPC: Frete na transferência de leite in naturais dos Postos de Coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos.

REMESSA ANÁLISE e RETORNO ANÁLISE: fretes na remessa e retorno de amostras de produtos (leite in natura) dos estabelecimentos industriais ou postos de coleta da empresa para análise em estabelecimentos terceirizados.

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 nº 16 (aprovado pela Deliberação CVM nº 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 nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo que resta demonstrada a divergência apontada pela recorrente quanto ao Acórdão nº 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 nº 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.

Confirmo, 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 vênica 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** nº 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

