



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.905139/2010-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.322 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente GELNEX INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170. STJ.

O conceito de insumo, instituído disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, conforme entendimento firmado no Resp 1.221.170/STJ, julgado sob a égide dos recursos repetitivos.

GLOSA DE EMBALAGENS E FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO.

As embalagens utilizadas para armazenamento, deslocamento e entrega da mercadoria produzida - dentre outras peculiaridades da logística na cadeia comercial, devem ser consideradas como insumos, porque essenciais ao processo produtivo no caso do contribuinte, que produz gelatinas para usos cosméticos, alimentícios e farmacêuticos, impossibilitado o transporte via granel. Além disso, o frete na aquisição de insumos tem como base entendimento pacífico neste Tribunal pela possibilidade de creditamento das contribuições, porque essenciais, tendo em vista que são responsáveis pela logística do insumo que será utilizado na produção.

CRÉDITO DE PIS E COFINS. ENERGIA ELÉTRICA. POSSIBILIDADE PELA LEI 10.833 E 10.637.

O permissivo legal é expresso quando afirma que há possibilidade do contribuinte se utilizar de créditos de energia elétrica, ainda que a destempo nos meses subsequentes, por força do artigo 3º, parágrafo 4º, das Leis 10.637 e 10.833.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO DE PIS E COFINS.

Não é permitido o creditamento das contribuições nos fretes das operações realizadas com produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

CONCEITO DE INSUMO. ANÁLISES LABORATORIAIS DE QUALIDADE DO PRODUTO.

São consideradas como essenciais as análises laboratoriais realizadas nas etapas do processo produtivo do contribuinte em questão, por se tratar de gelatina destinada à produção dos segmentos alimentício, farmacêutico e cosmético, de modo que, não há como estabelecer e manter a qualidade técnica e sanitária do produto sem respectivo serviço.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, pela reversão das glosas relativas às embalagens e ao frete nas operações de aquisição de insumos; às despesas com energia elétrica; e ao ativo imobilizado; (b) por maioria de votos, pela manutenção das glosas quanto ao armazenamento e frete na operação de venda, vencido o Conselheiro José Renato Pereira de Deus, que votou pela reversão dessas glosas. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.320, de 28 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10925.905137/2010-64, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Marel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de PIS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A 1ª turma da DRJ/CGE, mediante Acórdão nº 04-47.210, decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS.

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 geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES.

Pode gerar direito ao crédito não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica cuja respectiva despesa tiver sido devidamente registrada na contabilidade da empresa, com base em documentos que comprovem sua efetividade.

CRÉDITO. SERVIÇO DE MOVIMENTAÇÃO MATÉRIA PRIMA E MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos por serviço de movimentação interna nas dependências do contribuinte e no porto não permitem a apuração de créditos da Cofins, por falta de previsão legal.

CRÉDITO. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

A pessoa jurídica pode descontar créditos sobre a depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, contudo, não basta que as aquisições se refiram a bens incorporados ao ativo imobilizado, mas também que sejam adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, tempestivo, no qual alega, para além dos mesmos argumentos dispostos na manifestação de inconformidade, a ocorrência da prescrição intercorrente, prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia nos seguintes pilares argumentativos: i) a ocorrência da prescrição intercorrente, disposta no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999; ii) glosa de créditos utilizados em razão da configuração como insumos, nos termos do inciso II, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833 (embalagens, frete na aquisição de insumos e serviços de industrialização), iii) glosa de despesas com energia elétrica; iv) glosa de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda; e, v) glosa do crédito relativo ao ativo imobilizado.

Como de costume em meus votos, tratarei cada um dos itens de forma separada.

Da prescrição intercorrente

Em homenagem ao *distinguishing* que faço em relação aos créditos não tributários – especificamente das multas aduaneiras julgadas nesta 3ª Seção, como o presente litígio dispõe expressamente sobre contribuições, dotadas de natureza tributária, entendo pela aplicação da Súmula CARF nº 11:

Súmula CARF nº 11

Aprovada pelo Pleno em 2006

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003 Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005 Acórdão nº 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995 Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão nº 203-04404, de 11/05/1998 Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003.

Nesse sentido, rejeito a preliminar, por entender que não se aplica a prescrição intercorrente ao presente caso, por tratar-se de natureza tributária, exceção expressa disposta no artigo 5º, da Lei 9.873/1999.

Dos insumos

Neste ponto, aduz a fiscalização que o contribuinte, de forma equivocada, enquadra determinados insumos como passíveis de creditamento, com supedâneo no inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, que expressamente prevê a possibilidade de tais créditos.

O despacho decisório aponta três itens principais na temática supramencionada, que são as **embalagens utilizadas pelo contribuinte, frete na aquisição de insumos**, e, embora mencione serviços de esterilização, tais glosas não constam dos arquivos mencionados e acostados aos autos, portanto, não serão aqui tratados.

Antes de adentrarmos às especificidades de cada uma das glosas, vale tecer algumas considerações a respeito da discussão que permeia supramencionado inciso, especialmente porque o despacho decisório, e a decisão de primeira instância, proferida pela DRJ, se apoiam em normativos e interpretação já ultrapassados sobre o tema, que são as INs 404/2004 e 247/2002.

De antemão, discordo da decisão proferida em ambos atos administrativos – despacho decisório e decisão da DRJ, porque entendo que é válida aplicação do conteúdo interpretativo contido no Resp 1.221.170, que teve como relatora a Ministra Regina Helena Costa, sob a sistemática de repetitivo (Tema 779), delineado que insumo é tudo aquilo que é relevante e essencial ao processo produtivo do contribuinte.

Passemos algumas considerações técnicas sobre o tema, enfim.

A maior controvérsia relativa à discussão de créditos para as contribuições PIS/Cofins, reside na determinação do que são insumos considerados para a dedução da base de cálculo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Isso porque não há na Constituição Federal, tão menos nas normas citadas, uma definição taxativa de quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bens e produtos destinados à venda, delimitando apenas de forma excludente situações evidentemente opostas ao texto normativo, como por exemplo, uma doação.

Cita-se, que o termo insumo é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa *input*, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. De acordo com a mesma fonte, “insumo (*input*) é tudo aquilo que entra; produto (*output*) é tudo aquilo que sai”.¹

Nesse contexto, será analisado no presente tópico o desenvolvimento da jurisprudência administrativa no CARF, bem como a jurisprudência judicial sobre o tema, de modo a demonstrar a subjetividade da análise do alcance dado pela norma.

Entendimento da RFB

¹ MOREIRA, André Mendes. PIS/COFIN não-cumulativos e o conceito de insumo in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, v.2, n.1, 2012, p. 57 a 68.

Nascida a não-cumulatividade das contribuições, e inexistente o conceito de insumo, a Receita Federal determinou o conceito de insumo mediante as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 (alterada pela Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003) e nº 404, de 12 de março de 2004.

Tal entendimento espelhava, de forma evidente, a não-cumulatividade aplicada ao IPI – créditos básicos, posto que determinada como insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a **matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem** e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

É importante destacar a influência dos Pareceres Normativos COSIT nº 181/1974 e 65/1979, que traziam expressamente regras sobre o contato direto ou indireto dos insumos, e a definição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, restringindo o crédito tão somente àquilo que era utilizado e integralmente consumido no processo produtivo (excluídas, por exemplo, as peças e partes de máquinas).

Ao passo que, para a prestação de serviços, considerava como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

A restrição expressa claramente a delimitação daquilo que é utilizado, de forma efetiva, durante o processo produtivo no desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, contudo, com reflexos imediatos às nascentes dúvidas – as quais também existem para aplicação da sistemática não-cumulativa do IPI.

Surgiram, nesse contexto, não só consultas realizadas junto à Administração Tributária, mediante instrumento legal para tanto, mas também inúmeras discussões em processos administrativos fiscais, com instaurada fase litigiosa, em crescente massa administrativa no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ainda que as soluções de consulta sejam válidos instrumentos que vinculam o comportamento e o cumprimento daquela determinada orientação entre fisco e contribuinte, não houve uniformização nas respostas dadas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), o que certamente incentivou o sentimento de insegurança de ambos os lados dessa relação já conturbada.

A título de exemplo, temos Soluções de Consulta 15/2011, que entendeu que não seriam considerados insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da Cofins, os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa terceirizada prestadora do serviço, ou ainda, quando a Pessoa Jurídica utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.209, de 2001.

E, por outro lado, foram considerados como insumos, os gastos efetuados com serviços de cargas e descargas, e ainda, com pedágios para a conservação de rodovias, desde que paga pela Pessoa Jurídica, e não pela empresa terceirizada prestadora do serviço, e a Pessoa Jurídica não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei 10.209/2001.

Ou ainda vale citar a Solução de Divergência nº 09/2011, sobre Equipamento de Proteção Individual (EPI), que entendeu pela possibilidade de creditamento de insumos gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados.

Mas, entendeu que não se enquadra como insumo a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, porque não aplicados diretamente na prestação de serviços.

Jurisprudência no CARF

A jurisprudência administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enfrentou algumas fases quanto à definição do conceito de insumo, considerando a primeira, no intervalo de 2004 a 2010, conivente com o entendimento supramencionado, posto pela Receita Federal, através da IN 404/2004.

Exemplo disso são os acórdãos – ambos da Primeira Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, nº 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, e o acórdão nº 201.81.568, de 7 de novembro de 2008, no qual aduz o relator:

Como se infere dos dispositivos transcritos, especialmente o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, o conceito de insumo refere-se a bens e serviços diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos à venda. À vista de tais dispositivos, tem-se que não estão abrangidas despesas com propaganda e publicidade, seguros, materiais de limpeza, correios, água, telefone, provedor de Internet, sistema de computação (despesas com processamento de dados). Outrossim, como se percebe das Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa' (fls. 139 a 150), os créditos não aceitos pela fiscalização relativos a despesas a título de 'honorários diversos' e 'comissões passivas', referem-se às áreas administrativa e comercial, respectivamente, e, portanto, não se encontram entre aquelas permitidas pela legislação. Ressalte-se, ainda, que consoante demonstram as Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa", os créditos relativos à energia elétrica consumida, diversamente do que alega a impugnante, foram devidamente considerados pela fiscalização na determinação da contribuição devida.

Contudo, inaugura-se uma segunda fase de entendimento no CARF sobre o conceito de insumo, para afastar a aplicação da IN 404/2004, mediante o Acórdão 9303-01.035, proferido pela 3ª Turma, da Câmara Superior (CSRF),

em 23 de agosto de 2010, sob a relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no qual aduz:

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, **denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.** Recurso negado.

(...)

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(...)

Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Adota-se um conceito intermediário, com delimitação própria caso a caso, sem restrição ao conceito restrito consagrado pela Instrução Normativa 404/2004, conforme se vislumbra também nos acórdãos 9303-01.741 (indumentária); 9303-002.651, 9303-002.652 (bens consumidos durante o processo de produção); 9303-01.740 (vestimentas); 3402-001.663 (combustível, peças e material de embalagem); 3403-001.283 (defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores); 3302-001.781 (embalagem de transporte), dentre outros.

Vê-se que, no mesmo ano, seguindo a linha de afastamento do conceito de insumo na perspectiva do IPI, o Acórdão 3202-00.226², adota não um conceito intermediário, mas sim muito mais amplo, considerando especialmente as diferentes materialidades dos tributos, para, conforme dito nas considerações iniciais deste artigo, aproximar respectivo conceito à tributação da renda – e à amplitude das deduções de despesas, do que ao mero creditamento de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediários.

² O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Até 2018, observa-se na jurisprudência do CARF uma adoção casuística do conceito de insumo, verificado dentro das peculiaridades do processo operacional apresentado pelo contribuinte, à mercê do entendimento esposado pelo Conselheiro ou pela Turma.

Entendimento do STJ – Resp 1.221.170-PR

O debate foi desenvolvido no âmbito judiciário e o tema chegou aos Tribunais Superiores, para, no ano de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, com a fixação da tese de que são ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, com entendimento de que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

O caso em comento tratava de créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).³

Nos votos proferidos, é possível extrair três posicionamentos: i) posicionamento mais restritivo proferido pelo Ministro Og Fernandes, que defendeu a legalidade da interpretação restritiva de insumo, constante às Instruções Normativas 247/2002 e 404/2003; ii) posicionamento intermediário, da Ministra Regina Helena Costa, que foi quem trouxe o conceito de insumo à luz dos conceitos de essencial e relevante; e iii) posicionamento econômico dos efeitos e objetivos da não-cumulatividade, esposado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O voto do Ministro Napoleão teve o acréscimo do entendimento intermediário esposado pela Ministra Regina Helena Costa, que dispôs sobre o centro da discussão, declarando ser *“possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

Em sequência lógica, definiu cada um dos signos inseridos no conceito:

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

A **relevância**, por sua vez, consiste no item “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”. Regina Helena Costa destaca que esta vinculação pode se dar por singularidades da cadeia produtiva ou, ainda, em decorrência de imposição legal.

³ Resp 1.221.170 – PR, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>

Nota-se da decisão, que foi dado um fim ao entendimento restritivo dado pela RFB, quanto ao conceito de insumo na perspectiva da legislação aplicável ao IPI, ao passo que também não se entende na perspectiva tão elástica quanto àquela aplicável às deduções presentes na legislação aplicável ao imposto de renda.

Em que pese ainda permear a nebulosa subjetividade da análise casuística do crédito de PIS/Cofins, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos permite dizer que é findada a guerra fria das extremidades esposadas pelo contribuinte e fisco, em termos, visto que ainda é necessário aplicar o sentido de essencial e relevante ao processo produtivo de cada contribuinte, dentro de suas características próprias.

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Consta no referido parecer:

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.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.⁴

Para além disso, da definição de inúmeras situações nas quais o órgão fiscal entende que não seria possível o creditamento – justamente o que levou às inúmeras discussões judiciais “resolvidas” no recurso repetitivo – adota-se questionável posição quanto à impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas eminentemente comerciais.

Não obstante a decisão do Superior Tribunal de Justiça não fazer qualquer diferenciação no que se refere à atividade exercida, é importante asseverar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, que definiram a sistemática da não cumulatividade, permitem o crédito sobre insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” (art. 3º, II), não incluindo expressamente o comércio (compra para revenda).

⁴ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

Vale mencionar ainda o julgamento encerrado pelo Tema 756, com repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, que tratou sobre o conceito de insumo, nos termos da seguinte ementa:

Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v.g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido. 6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

Vê-se que, a Corte Suprema endereçou a competência de interpretação da lei federal ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista fincar cabível que a não-cumulatividade, em que pese disposta em nível constitucional, deve e pode ser tratada por lei infraconstitucional, para determinar como deve ser aproveitado o crédito, prevalecendo, enfim, o julgamento do Recurso Especial mencionado, que afirma que a análise do crédito de PIS/Cofins quanto ao conceito de insumo

deve ser feita à luz da essencialidade e relevância do insumo no processo produtivo do contribuinte.

Pois bem, passemos à análise de cada um dos itens objeto da glosa.

Da glosa das embalagens e frete na aquisição de insumos

A fiscalização entendeu que as **embalagens** utilizadas não fazem parte do processo produtivo da gelatina, nos termos do conceito de insumo suscitado pelas instruções normativas já mencionadas – que tratavam insumos da mesma forma que o produto intermediário, matéria-prima e embalagens, constantes da legislação do IPI.

Do exposto, pode-se notar que, pelas características listadas, inclusive no aspecto relacionado a utilização do produto final da empresa, as embalagens estão relacionadas com o transporte/proteção do produto ao destino, sendo este intermediário a outros processos produtivos externos. Não há ligação com a atividade produtiva própria da empresa, pois que então foge completamente ao conceito de insumo produtivo. Não representa embalagem sequer de apresentação para a transação de venda nos termos da descrição realizada acima.

O que se entende é que elas atuam mais diretamente na proteção/acondicionamento de seus produtos quando de seu transporte. E esta atividade por certo que não faz parte da atividade operacional da empresa.

Há inclusive o retorno das embalagens, em alguns casos, ou seja, podem ter sua vida útil aumentada, pois são reutilizáveis. Permissão para crédito neste caso abriria leque para o reaproveitamento de elementos já creditados anteriormente.

No mesmo passo, entendeu a DRJ que:

Contesta a pessoa jurídica a glosa dos créditos efetuados pela Autoridade Fiscal argumentando que as embalagens devem ser consideradas como insumos, pois são parte integrantes da mercadoria.

Conforme visto, a Lei nº 10637/2002, dispositivo que rege a sistemática de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, relaciona em seu art. 3º os créditos que poderão ser descontados da contribuição devida pela pessoa jurídica, relativamente a bens adquiridos para revenda (inciso I) e bens e serviços utilizados como insumo na produção. Na linha de entendimento acima esposada, as embalagens de transporte (e os chamados bens correlacionados), porque se constituem em bens utilizados após término do processo produtivo, aplicados nos produtos já acabados apenas como acondicionamento, não se qualificam como insumos. Ademais, quando a lei excepcionou casos de creditamento para despesas que estavam fora do domínio do conceito de insumos o fez expressamente, como no caso das locações de máquinas e equipamentos, ou de frete na operação de venda. Assim, descabida a pretensão de admitir novas exceções (casos de embalagens de transporte), mediante o alargamento artificial do conceito. Observe-se, por último, que as fotos juntadas pela Inconformada demonstra que as ditas embalagens, cujos créditos foram glosados, são mesmo de transporte, não de apresentação.

Neste caso, a embalagem somente condiciona para que a mercadoria seja transportada em Pallets. Não integra-se ao produto para constituir sua identidade perante o mercado consumidor, sendo possível destacá-la sem destruir sua unidade de identificação na operação de venda.

O contribuinte colaciona aos autos a forma pela qual a embalagem é utilizada, além de trazer em suas defesas o *modus operandi* e a fase final:

1.15 – Processo de Ensaque

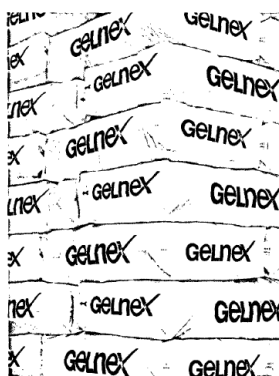
Para atender as especificações (exigências) de cada cliente, os lotes podem sofrer uma nova moagem, homogeneização (mistura) e peneiramento para serem ensacados para a expedição final da gelatina.

Após a homogeneização (mistura) e as análises do produto em laboratório, o produto é embalado em sacos de papel ou *big bags* (sacos grandes), conforme exigências de cada cliente, e segue para a expedição e entrega.

Principais equipamentos e construções utilizados:
moinho, peneira vibratória, detector de metais, ensacadeira, estrutura porta *pallets* ou *bags*, empilhadeira, painéis elétricos, prédio do moinho.

Às fls. 134/136 são demonstradas as embalagens através de fotos:

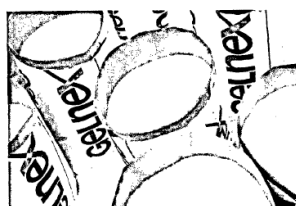
Gelatina – Sacos de 25 Kg



Gelatina (produto) dentro da Embalagem



Gelatina (produto) dentro da Embalagem



Gelatina



Às fls. 149/151, constante um laudo de observação das regras sanitárias de produção, identificação, qualidade e armazenamento do produto, que aduz:

5. CUIDADOS DE CONSERVAÇÃO E ESTOCAGEM

Manter a embalagem fechada, longe de umidade e odores acentuados em lugar seco e fresco (em temperatura ambiente).

7. EMBALAGEM

Papel Kraft multifoliado com filme de polietileno interno contendo 25 kg.

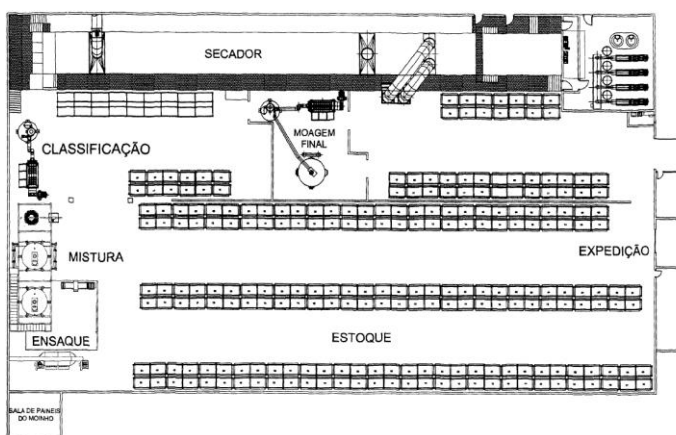
8. REGISTRO NO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA

Fornecedor (G *): Registro MA n.º 1520

Fornecedor (R *): Registro MA n.º 1514

9. REGISTRO NO MINISTÉRIO DA SAÚDE

Produto isento de registro no MS de acordo com a RDC Nº 23 de 15/03/00 - item 5.1.6.1 é considerado matéria-prima alimentar.



Vê-se que as embalagens utilizadas referem-se à fase final da produção da gelatina, inclusive constante ao próprio galpão de produção, isso porque, como se trata de produto direcionado à alimentação humana, ou à produção de fármacos, não é possível transportar em qualquer outro recipiente, senão um que carregue características semelhantes para garantia das qualidades técnicas descritas no laudo juntado pelo contribuinte.

No caso, para além das provas que demonstram não só a necessidade de armazenamento do produto pela impossibilidade de manutenção e transporte a granel, em razão de suas características químicas e demandas sanitárias, é totalmente equivocada a premissa fincada pelo despacho decisório e pela decisão da DRJ, que se apoiam nas instruções normativas que trazem uma interpretação deveras mais restritiva ao aproveitamento de créditos das contribuições sociais.

Ainda, vale destacar que, neste Tribunal, há uma linha tênue traçada entre os itens utilizados para transporte de produtos não endereçados para consumo humano e aqueles endereçados para isso – tal como os alimentos, de modo que, é dado o direito ao crédito (de pallets, e outros itens) pelas peculiaridades e atendimento ao objetivo sanitário de sua conserva e boa qualidade.

Ante tais considerações, entendo pela reversão da glosa procedida pela fiscalização, para reconhecer o direito ao crédito relativo às embalagens utilizadas em suas operações.

Já quanto ao frete, afirma o despacho decisório que somente o inciso IX, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833 permite respectivo crédito, somente em operações de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

A DRJ afirma que só existe o direito ao crédito se os insumos adquiridos forem tributados pelas contribuições, de modo a existir uma correlação entre transporte e aquilo que está sendo transportado – entendendo pelo não reconhecimento do crédito do frete quando os produtos da operação forem desonerados. E, nesse sentido, o contribuinte não demonstrou a segregação do tipo de frete por aquisição, e, portanto, não faz jus ao direito pleiteado por não preencher os requisitos de cumprimento da certeza e liquidez do crédito tributário.

Afirma o contribuinte, que o direito ao crédito, com supedâneo no inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, é possível, porque não se trata de operação de venda, e é operação **essencial** ao processo produtivo, considerando que sem o transporte dos insumos adquiridos para continuidade do processo, não há que se falar em produção.

De fato, neste ponto, não se trata de força probatória do processo produtivo, mas de mera cognição da diferença dos incisos constantes do artigo 3º supramencionado, como conceito de insumo – dentro da perspectiva de essencialidade ou relevância, ainda com a importante temática da composição do preço do produto que está sendo transportado – que será esmiuçada abaixo, ou como frete na operação de venda, cumprido o requisito do ônus do pagamento pelo vendedor.

Entendo que a possibilidade de crédito relativo ao frete na aquisição de bens reside no argumento de essencialidade e relevância, porque enquadra-se, nessa hipótese, no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A operação consiste na aquisição de bens a serem aplicados no processo produtivo, ou para revenda, a depender da atividade operacional do contribuinte, e como respectiva atividade se concretiza, considerando que deve tal fase corresponder ao momento inicial da operação.

O argumento de enquadramento embasa-se no fato de que, quando da aquisição dos bens pelo contribuinte, seja para aplicação ou consumo no decorrer de seu processo produtivo, seja para revenda, o valor do frete comporá o custo de sua aquisição.

Nesse passo, se o valor despendido com o frete pelo contribuinte compõe o custo de aquisição dos bens supramencionados, é inconteste sua essencialidade ao desenvolvimento do processo produtivo ou à sua revenda, especialmente porque sem a disponibilidade de tais insumos mediante deslocamento, seria inviável a realização de tal operacionalidade, o que em consequência, impediria o desenvolvimento da atividade econômica.

O entendimento do Tribunal Administrativo é pacífico quanto à possibilidade do aproveitamento de créditos neste tipo de operação, seja na câmara baixa, ou na Câmara Superior – conforme se depreende do acórdão 9303-010.476.

Certamente que, como de praxe na jurisprudência administrativa, caso o processo administrativo fiscal seja de compensação, restituição ou ressarcimento, o ônus da prova dessa essencialidade – e a forma pela qual é desenvolvida toda a operação comercial, é do contribuinte, ao passo que, caso seja um auto de infração, especialmente em casos de constituição do crédito tributário por desconsideração de negócios jurídicos que geraram um determinado crédito, o ônus da prova é da fiscalização.

A Receita Federal já ratificou respectivo entendimento do direito ao crédito nas ocasiões operacionais dispostas neste tópico mediante Solução de Consulta nº 197/2011, especificamente quanto ao argumento técnico de que o valor do frete deve compor o custo de aquisição dos bens adquiridos para aplicação ou consumo no processo produtivo, ou para revenda.

Vê-se que, na presente hipótese não há grande controvérsia quanto à possibilidade de aproveitamento do crédito, bastando que, sejam devidamente entendidas as segregações dos tipos atividade, momentos em que o frete se aloca em tais operações e qual o embasamento técnico legislativo a ser utilizado.

Há um ponto a ser discutido que está relacionado ao direito ao crédito na aquisição de bens, que diz respeito à hipótese de tais bens serem desonerados – a título de isenção, imunidade ou alíquota zero (sujeitos ao regime monofásico).

O entendimento esposado pela Câmara Superior, no acórdão 9303-011.551⁵, é favorável aos contribuintes, ainda que tal posicionamento não seja unânime, o voto vencedor entendeu que:

Portanto, temos uma situação em que parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito. Nesse sentido concluiu o i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, no Acórdão 3401- 005.234: [...] **há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente)**. Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado.

Ao passo que, o voto vencido dispôs:

Ora, como é de sabença, os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/021. O que se debate nos autos não é se os gastos com transporte da matéria-prima importada até as dependências da empresa tratam-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do arroz, esse, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem; contudo, no caso concreto, essa decisão, de cunho eminentemente jurídico, não tem qualquer

⁵ Acórdão de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssa, publicado em 19 de julho de 2021. Voto vencedor do Conselheiro Rodrigo Mineiro. No mesmo sentido: acórdão 9303-011.550.

repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.

Entendo pela total desvinculação entre produto e o frete do produto – posição vencedora na Câmara Superior, não havendo qualquer diferença na existência de tributação ou desoneração sobre o produto que está sendo transportado, e, portanto, aqui também **reverto as glosas procedidas pela fiscalização, para reconhecer o direito ao crédito dos fretes nas operações de aquisições de insumos realizadas pelo contribuinte.**

Das glosas relativas à energia elétrica

Afirma o despacho decisório que os créditos relativos à energia elétrica foram glosados em razão da desobediência ao lapso temporal contida na norma que, embora autorize expressamente tais créditos, recorta tal requisito para cumprimento desse direito.

O contribuinte sustenta a lei distingue as hipóteses em que o momento da determinação do crédito será aquele em que o produto ou serviço for adquirido, daquelas em que o momento da determinação do crédito será aquele em que a empresa houver incorrido no valor, e que o parágrafo 4º, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833 expressamente autoriza que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Ao passo que, a decisão da DRJ afirma apenas que a glosa, de R\$ 6.664,62, ocorreu porque houve uma diferença em relação à DICON apresentada pelo manifestante, de R\$ 493.162,42, situação que se repete nos demais meses, sem qualquer menção à restrição temporal aludida pelo despacho decisório.

Entendo que o recorte dado diz respeito ao critério jurídico determinado pelo despacho decisório, de modo que foi dado apenas de forma genérica pela DRJ, que se limitou a dizer que houve uma diferença entre os dacons transmitidos pelo contribuinte.

De fato, o direito ao crédito nos meses subsequentes é possível, por força do parágrafo 4º, do artigo 3º, não havendo qualquer restrição senão o cumprimento das obrigações fiscais e contábeis para tanto. Como a fiscalização trouxe aos autos somente motivo de direito, sem qualquer alusão à questão fática e probatória, superada tal impossibilidade pela interpretação equivocada que estabeleceu a premissa inicial, não há que se falar em sustento da respectiva glosa.

Nesse sentido, aqui também **reverto a glosa procedida pela fiscalização, para reconhecer o direito ao crédito de energia elétrica pleiteado pelo contribuinte.**

Do crédito de despesa de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda

Afirma o despacho decisório que as operações ocorridas entre as unidades de Nazário/GO e Itá/SC, que são do mesmo contribuinte, referem-se a produtos acabados, e, portanto, não dariam o direito ao crédito previsto no inciso IX, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833.

O contribuinte se defende pela afirmativa de que não se trata de produtos acabados, mas sim, transferência de matérias-primas entre as unidades, considerando que a estrutura em Nazarío, para finalizar a produção, ainda não estava pronta, e era necessária tal transferência para as fases subsequentes da produção. E, nesse sentido, o direito ao crédito é embasado pelo inciso II, do artigo 3º, como insumo, e não pelo inciso IX, como operação de venda.

A DRJ rechaçou a afirmativa do contribuinte demonstrando que, nas notas mencionadas pelo próprio contribuinte, consta a transferência de “gelatina de couro bovino”, e não somente de “couro”, que é o insumo para produção:

MARAVILHA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA. CNPJ: 03.222.234/0001-71 Insc. Est.: 10.357.184-1 Rua Monteiro Lobato Nº 70 Qd. R-1 Lt. 10 Vl. Morais - CEP: 74.620-310 - Goiânia - GO Fones: 3092-1252 / 3092-1393		CONHECIMENTO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS Série Única Mod. 8 1ª Via Tomador do Serviço: Nº 314 Nat. de Frete: Cod. 29 09 2005 Colônia: Válido se Emitido até 01/07/20																									
Remetente: GELNEX IND E COM LTDA Endereço: Rodovia GO 060 Km 63 S/N Município: Nazarío, UF: GO Insc. Est.: 10.367.245-1 CNPJ: 02.001.597/0002-93		Destinatário: GELNEX IND E COM LTDA Endereço: Rod. SC 283 Km 25 Município: Itá, UF: Insc. Est.: 253466385 CNPJ: 02.001.597/0001-1																									
Consignação: Endereço: Município: Frete: ☒ A Pagar ☐ A Pagar Vencimento: 19 / 10 / 05 Calculado até: Destino		Redespacho: Frete: ☐ Pago ☐ A Pagar Empresa: Endereço: Município: CNPJ/CPF:																									
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="6">COMPOSIÇÃO DO FRETE</th> <th colspan="2">VEÍCULO</th> </tr> <tr> <th>Natureza da Carga</th> <th>Quant.</th> <th>Espécies</th> <th>Peso Kg.</th> <th>N. E. Nº</th> <th>Valor Mercadoria</th> <th>Placa</th> <th>Local</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>gelatina de couro bovino</td> <td></td> <td></td> <td>14.040</td> <td>01886</td> <td>10.8286,11</td> <td>IED 0576</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>				COMPOSIÇÃO DO FRETE						VEÍCULO		Natureza da Carga	Quant.	Espécies	Peso Kg.	N. E. Nº	Valor Mercadoria	Placa	Local	gelatina de couro bovino			14.040	01886	10.8286,11	IED 0576	
COMPOSIÇÃO DO FRETE						VEÍCULO																					
Natureza da Carga	Quant.	Espécies	Peso Kg.	N. E. Nº	Valor Mercadoria	Placa	Local																				
gelatina de couro bovino			14.040	01886	10.8286,11	IED 0576																					
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="6">COMPOSIÇÃO DO FRETE</th> <th colspan="2">Coleta:</th> </tr> <tr> <th>Frete Hess/Vol.</th> <th>Frete Valor</th> <th>Sec. / Cat.</th> <th>Unspacno</th> <th>Total Prestação</th> <th>Base de Cálculo</th> <th>Alto</th> <th>ICMS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>8.900,00</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>4.000,00</td> <td>4.000,00</td> <td>12%</td> <td>480,00</td> </tr> </tbody> </table>				COMPOSIÇÃO DO FRETE						Coleta:		Frete Hess/Vol.	Frete Valor	Sec. / Cat.	Unspacno	Total Prestação	Base de Cálculo	Alto	ICMS	8.900,00				4.000,00	4.000,00	12%	480,00
COMPOSIÇÃO DO FRETE						Coleta:																					
Frete Hess/Vol.	Frete Valor	Sec. / Cat.	Unspacno	Total Prestação	Base de Cálculo	Alto	ICMS																				
8.900,00				4.000,00	4.000,00	12%	480,00																				
RECEBIMENTO				OBS:																							

Nesse ponto, entendo que a controvérsia reside em i) determinar se, de fato se trata de operação de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ou se se trata de operação de produtos inacabados entre as unidades do mesmo contribuinte para as etapas subsequentes da produção e sua finalização; e enfim, delimitada a situação fática, fincar o posicionamento sobre a temática do direito ao crédito sobre uma ou outra.

Pois bem, antes de delinear as indagações propostas acima, vale tecer algumas considerações sobre o tema.

Inaugura-se nova temática, relativa ao direito ao crédito oriundo de operações de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – ou seja, em momento posterior ao encerramento do processo produtivo. Para tanto, é necessário esclarecer que há uma oscilação do enquadramento técnico – o embasamento normativo utilizado para concessão do crédito, hora se dá pelo inciso IX, hora se dá pelo inciso II, hora são dispostos ambos argumentos, todos do artigo 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

No primeiro ponto, a controvérsia na determinação de frete como insumo, tendo em vista momento em que é realizado o transporte de mercadorias acabadas – já encerrado o processo produtivo, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Exemplo disso é o transporte de tais mercadorias do parque industrial para o centro de distribuição.

Para tanto, um dos argumentos utilizados é disposto nos pontos 55 e 56, do supramencionado Parecer 05/2018:

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.

No segundo ponto, a controvérsia reside no inciso IX, artigo 3º, da Lei 10.833/2003, à delimitação do que significa o termo “operação de venda”, se extensiva aos diversos eventos que envolvem a venda dos produtos já acabados, ou se restritiva, que envolve somente a venda em um único evento, do produto acabado.

As decisões no Conselho dividem-se em dois posicionamentos, e para exemplificar, e curiosamente demonstrar recentes decisões da CSRF – com diferentes resultados, em razão da aplicabilidade do voto de qualidade, destaco os Acórdãos nº 9303-011.781, de 18 de agosto de 2021, e 9303-011.670, de 21 de julho de 2021.

O entendimento favorável, posto pelo voto da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, dispõe que, na verdade, o direito ao crédito pode – e deve, ser enquadrado no inciso IX, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, porque o termo “operação de venda” abarca diversos eventos, e por tal amplitude, inclui o transporte da mercadoria realizado entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, tão quanto à consideração de sua essencialidade à atividade do sujeito passivo:

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda. A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

Já o posicionamento desfavorável, esposado pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, entende que, o dispositivo supramencionado restringe o direito ao crédito somente na venda – e que essa etapa acontece somente em momento posterior à transferência de mercadoria entre estabelecimento do mesmo contribuinte. E, ainda, que excluída a possibilidade de enquadrar o frete no inciso IX, do artigo 3º, não é possível considerá-lo como insumo, considerando que reside em etapa posterior ao processo de produção.

Pelo que se nota dos autos, este deslocamento (transferência) de mercadorias se dá em virtude de diversos fatores interligados à estratégia de produção, logística e venda destas mercadorias.

Tenho o entendimento de que, como a lei nº 10.833, de 2003, fala, no seu art. 3º, IX, em “frete na operação de venda”, não se justificaria o crédito na circunstância de a operação reportar-se a uma mera transferência entre os estabelecimentos.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo contribuinte.

Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme definido pela legislação (no caso, a Lei nº 10.637, de 2002).

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i) primeiramente, por não se enquadrar no disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Vê-se que, a diferenciação reside tanto nos argumentos, quanto no resultado: o acórdão favorável ao contribuinte (9303-011.781) teve como premissa a aplicação do artigo 19-E, da Lei 10.522/2002, inserido pelo artigo 28, da Lei 13.988/2020, por tratar-se de auto de infração. Ao passo que, o acórdão desfavorável ao contribuinte (9303-011.670), teve como premissa a aplicação do voto de qualidade, considerando tratar-se de pedido de compensação, restituição ou ressarcimento.

A despeito da jurisprudência administrativa tratar o tema de forma totalmente heterogênea – ao arremetimento da teoria dos precedentes e da formação de segurança jurídica aos contribuintes, é essencial informar que o Superior Tribunal de Justiça já proferiu decisão, ainda que não em sede de recurso repetitivo, no sentido de impossibilidade de aproveitamento de crédito das contribuições nos casos de frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte mediante Recurso Especial 1.147.902 – julgado em 18 de março de 2010 e AgInt no AgInt no REsp 1.763.878 – julgado em 26 de fevereiro de 2019.

E, nesse sentido, i) entendo que não se trata de produto inacabado – tendo em vista a evidente demonstração de “gelatina de couro bovino”, e não meramente “couro bovino”, na nota fiscal colacionada acima; e, ii) tratando-se de produto acabado, entendo que não há direito ao crédito na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – em que pese tratar de assunto deveras controverso neste Tribunal, porque não há que se considerar processo produtivo, mas sim uma etapa posterior, tão menos de se considerar uma operação de venda, tendo em vista ser etapa anterior.

Mantenho, enfim, a glosa efetuada pela fiscalização no presente ponto.

Da glosa dos bens ativo imobilizado

Afirma a fiscalização que não é qualquer bem incorporado ao ativo imobilizado que gera direito a creditamento. Existem algumas condicionantes, a saber: que sejam adquiridos ou fabricados para (i) locação a terceiros ou (ii) para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

No caso em questão, a autoridade fiscal glosou: equipamentos ligados a transporte (externo à área produtiva), a rede elétrica, a estocagem, ao empacotamento (embalagem de mero transporte), ao mero controle/medição de produção, ao manuseio laboratorial (testes), e, ainda, contudo não tratado, em relação ao uso administrativo, ao uso pessoal e dos empregados e outros pósprodução/acessórios da empresa foram contabilizados para fins de cálculo do valor para crédito.

No mesmo sentido, decidiu a DRJ, mantendo a respectiva glosa.

O contribuinte, em sua defesa, arguiu que equipamentos para transporte dos produtos de uma área para outra da empresa; a rede elétrica que alimenta a fábrica; os equipamentos para estocagem de produto; de empacotamento de produto; os sistemas de controle da produção, para adição dos produtos químicos, ar, vapor, dentre outros elementos da fabricação; de testes dos produtos (laboratório), para verificação do atendimento às especificações exigidas pelo cliente e/ou indicação de quais variáveis devem ser tratadas para chegar ao ponto certo; dentre outros, fazem parte do processo produtivo, com base no Anexo IV, além das fotos colacionadas no presente processo, demonstram que não só as máquinas, como a própria estação de tratamento de água e o laboratório situado na empresa geram direito ao crédito pleiteado.

Nesse caso, em conformidade com o fluxograma apresentado pela empresa, bem como pelo robusto arcabouço probatório apresentado – munido da explicação de como funciona todo modus operandi do processo produtivo, as glosas efetuadas pela fiscalização não devem ser mantidas.

A exemplo disso, o laboratório da empresa é prestado para assegurar a qualidade e as exigências sanitárias da produção de gelatina, de modo que, são extraídas amostras de cada uma das etapas do processo produtivo, inclusive com suporte probatório pelo laudo apontado nas fls.

Nesse sentido, e enfim, revento as glosas relativas aos bens do ativo imobilizado, reconhecendo ao contribuinte respectivo crédito.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: pela reversão das glosas relativas às

embalagens e ao frete nas operações de aquisição de insumos; às despesas com energia elétrica; e ao ativo imobilizado.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator