



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10925.905142/2010-77
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-008.216 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria COFINS. INSUMOS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SADIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, 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.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL A SER APLICADO. FUNÇÃO DO PRODUTO FABRICADO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam, (i) por unanimidade de votos, em reconhecer o direito ao crédito com relação aos seguintes itens: (a) custos com materiais de limpeza e desinfecção; (b) despesas decorrentes de frete utilizados para o transporte de insumos e de produtos em elaboração; (c) aquisição de produtos para movimentação de carga - pallets; e (d) aquisição de combustível empregado em máquinas e equipamentos - óleo diesel; (ii) por unanimidade de votos, em dar provimento para reconhecer que o percentual a ser aplicado para cálculo do crédito presumido de PIS/COFINS corresponde a 60% em função do produto fabricado e (iii) por maioria de votos, em dar provimento com relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao frete de produtos acabados (iii), a conselheira Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Redatora designada

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

Relatório

Tratam-se de recursos especiais apresentados pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte em face do acórdão nº 3302-002.025, de 23/04/2013, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

*PROCESSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA
CONSTITUCIONAL.*

*O Carf não é competente para se pronunciar sobre a
inconstitucionalidade de lei tributária.*

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA.

*Incumbe ao requerente demonstrar as alegações, relativamente
ao direito de crédito pleiteado.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

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

*NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E
SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.*

*Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de
serviços que são direito de crédito da contribuição não
cumulativa são somente aqueles que representem bens e
serviços.*

*DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.
CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.*

*Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-
cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes
utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção
ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

*CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA DE
PROCESSAMENTO DE CARNES.*

*A indumentária de uso obrigatório na linha de produção da
indústria de processamento de carnes enquadra-se no conceito
de insumo e, conseqüentemente, a despesa incorrida com a
mesma dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins NC.*

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

*Material de embalagem empregado nos produtos fabricados pela
recorrente enquadra-se no conceito de insumo e,
conseqüentemente, a despesa incorrida com o mesmo dá direito
ao crédito básico de PIS e Cofins NC.*

CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

*Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com
despesas de manutenção predial por não configurarem
pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos
utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos
destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE
ESTABELECIMENTOS.*

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS.

CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados a venda.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO.

Embora a utilização dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, seja estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, o erro cometido pelo contribuinte consistente no lançamento dos valores em linha incorreta não é motivo suficiente para a glosa do créditos, sem análise adicional sobre a sua idoneidade para gerar ou não créditos.

AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. PERCENTUAL DE APURAÇÃO.

O percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei no 10.925, de 2004, é determinado em função do produto adquirido e não do fabricado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O recurso especial da Fazenda Nacional decorre do conceito de insumos aplicados para avaliação do direito aos créditos de PIS e Cofins, apurados no regime da não-cumulatividade, previstas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. O recurso especial, admitido na íntegra pelo presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, devolve ao colegiado a discussão das seguintes matérias: 1) Conceito de insumos; 2) Possibilidade de créditos com produtos de movimentação de cargas e embalagens utilizadas para transporte (sacolas "Jérsei", folhas de papel crepe e de papel ondulado); 3) Possibilidade de crédito com despesas com combustíveis (hexano, óleo de xisto e GLP); 4) Possibilidade de crédito com serviços utilizados como insumos (alínea 3 das fichas 06A e 16A da Dacon); 5) Possibilidade de crédito com despesas com ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; 6) Possibilidade de crédito sobre indumentária de uso obrigatório determinado pela Anvisa; e 7) Possibilidade de crédito sobre soda cáustica e terra clarificante. A Fazenda Nacional pede a

reversão do entendimento adotado no acórdão recorrido e que sejam negados todos esses créditos acima especificados.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial fazendário, nas quais pede o seu não conhecimento e, caso conhecido, que seja improvido.

O recurso especial do contribuinte, o qual foi admitido na íntegra por despacho aprovado pelo presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, pretende rediscutir as seguintes matérias, nas quais teve improvido o seu recurso voluntário: 1) Direito de crédito em decorrência de custos com materiais de limpeza e desinfecção; 2) Direito de crédito do PIS/COFINS decorrente de despesas com frete entre estabelecimentos e custos com armazenagem; 3) Direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos para movimentação de carga - pallets; 4) Direito de crédito pela aquisição de combustível empregados em máquinas e equipamentos - óleo diesel; 5) Percentual a ser aplicado para cálculo do crédito presumido do PIS/COFINS.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais pede o improvimento do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

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

Não tem razão o contribuinte que defende o não conhecimento do recurso especial fazendário, alegando que deixou de ser "demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido".

Concordo com o despacho de admissibilidade, pois o acórdão paradigma nº 203-12448 adotou o conceito de insumos previsto nas IN SRF nº 247/2002 e 358/2003, que, como é sabido, adota um critério restritivo de apuração de créditos da não cumulatividade, sendo certo que os insumos aqui discutidos não atendem àqueles conceitos.

Conceito de insumos

Como, ambos os recursos discutem a temática do conceito de insumos, para fins de apropriação de créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, importante, antes de adentrar ao seu mérito, pontuar o conceito de insumos adotado por este relator no presente voto.

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

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

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**”.

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel

importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

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

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

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

Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

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

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

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

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

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

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

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

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

1) Recurso especial da Fazenda Nacional

1.1) Possibilidade de créditos com produtos de movimentação de cargas e embalagens utilizadas para transporte (sacolas "Jérsei", folhas de papel crepe e de papel ondulado).

Quanto a esses itens o acórdão recorrido considerou que se enquadram no conceito de embalagem que se incorporam aos produtos fabricados pelo contribuinte. Comentou-se inclusive que esses itens fariam também jus ao crédito básico de IPI.

Estando corretas estas afirmações, sendo certo que a PFN não contestou especificamente esta conclusão, voto por negar provimento ao recurso fazendário nesta matéria.

1.2) Possibilidade de crédito com despesas com combustíveis (hexano, óleo de xisto e GLP)

Em relação a essa glosa, o acórdão recorrido entendeu que esses combustíveis são efetivamente utilizados no parque fabril da contribuinte. Portanto, há que se negar provimento ao recurso especial fazendário nesta matéria.

1.3) Possibilidade de crédito com serviços utilizados como insumos (alínea 3 das fichas 06A e 16A da Dacon)

Neste subitem há que se negar provimento ao recurso especial da Fazenda, pois a razão do provimento no acórdão recorrido não tem qualquer ligação com o conceito de insumos. O acórdão recorrido reconheceu o crédito porque a glosa foi genérica, sem análise material dos itens relacionados na linha 3 das Fichas 06A e 16A.

1.4) Possibilidade de crédito com despesas com ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos

O acórdão recorrido entendeu que as ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos "enquadram-se no conceito de insumos, pois são componentes do processo e nele são utilizados". A Fazenda Nacional nada apresentou especificamente para contestar esta afirmação. Além disso, o acórdão recorrido descartou serem tais itens classificados no ativo imobilizado. Portanto, considerando o conceito de insumos já delineado no presente voto, há que se negar provimento ao recurso fazendário nesta matéria.

1.5) Possibilidade de crédito sobre indumentária de uso obrigatório determinado pela Anvisa

Pela própria nomenclatura, evidente que é de uso obrigatório diretamente no processo fabril da contribuinte. Nega-se provimento ao recurso nessa matéria.

1.6) Possibilidade de crédito sobre soda cáustica e terra clarificante.

Aqui, o acórdão recorrido entendeu que *"os produtos seriam utilizados no processo produtivo, não se tem, de fato, uma justificativa motivada para a glosa"*. Estando correta esta afirmação, nega-se provimento ao recurso também nesta matéria.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

2) Recurso especial do Contribuinte

2.1) Direito de crédito em decorrência de custos com materiais de limpeza e desinfecção

O acórdão recorrido não concedeu este crédito por entender que não se trata de insumos utilizados na produção. Porém com a ampliação do conceito de insumos, conforme

delineado nas considerações iniciais do meu voto e, considerando que se trata de uma indústria de alimentos, entendo ser item necessário e essencial ao desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte. Dou provimento ao recurso especial nesta parte.

2.2) Direito de crédito do PIS/COFINS decorrente de despesas com frete entre estabelecimentos e custos com armazenagem

Em sua defesa o contribuinte alega que trata-se de fretes entre estabelecimentos para o transporte de produtos em elaboração e também de produtos acabados. Portanto dou parcial provimento ao recurso nesta parte, pois permite-se a apropriação de créditos sobre serviços de frete utilizados para o transporte de insumos e de produtos em elaboração dentro do ciclo de produção. Somente nesta hipótese, os serviços de frete contratados de pessoas jurídicas, geram direito ao crédito por se tratarem de insumos da produção. Ao contrário, os fretes nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, não são insumos e nem fazem parte da operação de venda de que trata o inc. IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em relação aos custos com embalagens a decisão recorrida negou o crédito com base no seguinte argumento:

(...)

Ademais, não se acatam aqui as alegações da Interessada quanto ao direito de crédito por armazenagem, pois, conforme demonstrado nos autos e exaustivamente analisado pelas instâncias anteriores, a previsão específica do art. 3º, IX, das leis instituidoras das contribuições não-cumulativas não se aplica ao caso.

(...)

O acórdão recorrido afirmou categoricamente que as despesas de armazenagem que foram glosadas pela fiscalização não correspondem à previsão legal do inc. IX do art. 3º. Em seu recurso especial o contribuinte não contestou esta afirmativa, restringindo, neste ponto a defender um conceito de insumos mais amplo do que o adotado no acórdão recorrido. Sendo assim nego provimento ao recurso especial nesta matéria.

2.3) Direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos para movimentação de carga - pallets

De acordo com o contribuinte, os pallets não tem a função única de

movimentar as cargas, mas também a de impedir o contato do produto com a superfície do chão. Além disso, são necessários para a movimentação das matérias primas e para armazenagem dos produtos em elaboração.

Diante deste contexto, e considerando que não sejam itens ativáveis no imobilizado, dou provimento ao recurso especial do contribuinte.

2.4) Direito de crédito pela aquisição de combustível empregados em máquinas e equipamentos - óleo diesel

O acórdão recorrido negou o crédito ao óleo diesel, utilizado em veículos de transporte de terceiros por ela contratados, por se tratar de item consumido com transporte fora da produção. Em seu recurso especial o contribuinte afirma que o óleo diesel é "*empregado no transporte de insumos, portanto, dentro do processo produtivo da Recorrente, também é empregado como fonte de combustão de máquinas, equipamentos e geradores de energia para garantir que a produção seja ininterrupta, ainda que falte energia.*"

Ocorre que não foi essa a alegação do contribuinte em seu recurso voluntário. Veja como ele disse quanto ao uso do óleo diesel:

Assim, fica clara a função essencial que o óleo diesel exerce, tendo em vista que o funcionamento da frota utilizada depende de forma direta e essencial da aplicação desse insumo, vinculando-se, portanto:

- (i) à viabilização da fase inicial da operação da Recorrente, com o transporte dos insumos ao seu estabelecimento industrial;
- (ii) à fase final da operação da Recorrente, qual seja, a comercialização de alimentos em geral.

Portanto, fica clara a correção do entendimento adotado no acórdão recorrido, pois o óleo diesel utilizado em seus caminhões, ou em caminhões de terceiros, não é insumo do processo produtivo. Em relação ao utilizado para o transporte dos insumos, vê-se que são gastos anteriores ao início do processo produtivo e o utilizado para a comercialização de seus produtos industrializados, vê-se que são gastos após o encerramento do processo fabril.

Assim, nego provimento ao recurso do contribuinte nesta matéria.

2.5) Percentual a ser aplicado para cálculo do crédito presumido do PIS/COFINS

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

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

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no [inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); [\(Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013\)](#)*

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

*§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou*

domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

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

(...)

*§ 10. **Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)***

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

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

Conclusão

1) Voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

2) Voto por dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte nas seguintes matérias: 1) Direito de crédito em decorrência de custos com materiais de limpeza e desinfecção; 2) Direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos para movimentação de carga - pallets; e 3) O Percentual a ser aplicado para cálculo do crédito presumido do PIS/COFINS corresponde a 60% em função do produto fabricado. 4) frete utilizados para o transporte de insumos e de produtos em elaboração dentro do ciclo de produção

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Redatora designada

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

Em outras ocasiões, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos por se constituir como parte da "operação de venda". Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303-008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

[...]

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

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX,

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

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

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

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

Processo nº 10925.905142/2010-77
Acórdão n.º **9303-008.216**

CSRF-T3
Fl. 1.798

[...]

Com base nessas considerações, deu-se provimento ao recurso especial da Contribuinte nessa parte.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello