



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

Processo nº 11065.001449/2009-01
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.215 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria CONCEITO DE INSUMOS- COFINS/PIS- CREDITO PRESUMIDO
Recorrente VIP S.A. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES IMOBILIÁRIAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE

Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei 10.833/03 em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

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

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

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO.

Os serviços de fretes, na aquisição de insumos, não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma. O seu crédito somente é permitido quando agregam valores ao custo de aquisição dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para reverter a glosa quanto ao frete de produtos acabados, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento; (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à possibilidade de crédito integral do frete utilizado na aquisição de leite, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento e (iii) por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Especial, para reconhecer a aplicação do percentual de 60% do crédito presumido da agroindústria em função dos produtos fabricados pelo sujeito passivo. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao item (ii), o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente 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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3801-001.992, de 24 de julho de 2013 (fls. 219 a 233 do processo eletrônico), proferido Primeira Especial da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que pelo voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento e declarações de compensação de créditos de Cofins não cumulativa protocolados pela empresa Unileite Laticínios Ltda., depois denominada Avipal S/A Alimentos, tendo em vista incorporação daquela empresa e atualmente pela empresa Vip S/A Empreendimentos e Participações Imobiliárias.

O direito creditório foi parcialmente reconhecido, sendo homologadas as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

A interessada apresentou conjuntamente duas manifestações de inconformidade contra as glosas implementadas. Na primeira delas, alega preliminarmente ausência de motivação do Despacho Decisório, afirmando que esse não conteria as razões que motivaram o indeferimento do crédito pleiteado. Acredita que o crédito pleiteado teria sido devidamente comprovado. Logo a seguir, contesta as glosas efetuadas, defendendo o direito creditório apurado.

Entende que estaria correta a aplicação do percentual de 60% sobre as aquisições de lenha, pois essa seria utilizada exclusivamente nas operações de fabricação de leite. Aponta confusão por parte da Fiscalização, uma vez que ao sustentar a aplicação do percentual de 35%, teria indicado dispositivo legal (art. 8º, § 3º, II da Lei nº 10.925/2004) que determinaria o percentual de 50%. Defende o creditamento integral dos valores referentes ao frete na aquisição de leite, pois o preço do frete estaria incluído no valor do bem (leite) adquirido para revenda. Cita como base legal o art. 3º, I, da Lei nº 10.833/2003. Afirma que não foram indicados “os créditos distintos daqueles supostamente utilizados”. Acredita estar equivocado o entendimento da Fiscalização, pois contrário àquele defendido pela Receita Federal.

A DRJ em Porto Alegre/RS julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado por pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário em relação ao percentual de 35% (trinta e cinco por cento) adotado

pela fiscalização como crédito presumido nas aquisições de lenhas de pessoas físicas; por maioria de votos, negou provimento ao recurso em relação ao direito de descontar créditos em relação aos fretes sobre aquisições de leite de pessoas físicas; e por unanimidade de votos, não conheceu do recurso em relação à matéria direito de descontar créditos em relação aos fretes decorrentes das transferências realizadas por falta de objeto; conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

*CRÉDITO PRESUMIDO - LENHA ADQUIRIDA DE PESSOA FÍSICA -
ALÍQUOTA APLICÁVEL*

Aplica-se o percentual de 60% (sessenta por cento) somente as aquisições de insumos relacionadas no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, isto é, produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 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, por exclusão para os demais produtos adota-se o percentual de 35%.

*FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMO DE PESSOA FÍSICA.
IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.*

As despesas de frete não são autônomas e integram os custos dos insumos adquiridos de pessoas físicas, portanto não geram direito de descontar créditos, visto que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

Recurso Voluntário Negado.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls.237 a 267) em face do acórdão recorrido que negou provimento ao recurso do contribuinte, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito às seguintes matérias: 1- ao conceito de insumo aplicável para tomada de créditos da COFINS não cumulativa; 2- direito ao crédito presumido quanto às aquisições de insumos efetuadas de pessoas físicas e o percentual

aplicável; e 3) ao montante do crédito sobre os fretes pagos nas aquisições de leite (insumo sujeito ao crédito presumido), adquirido de pessoa física.

Para comprovar as divergências jurisprudenciais suscitadas, o Contribuinte apresentou os seguintes paradigmas: 1- em relação à insurgência sobre o conceito de insumo, colacionou o acórdão nº 9303-01.035; 2- do direito ao crédito presumido sobre as aquisições de insumos efetuadas perante pessoas físicas e do percentual aplicável, colacionou o acórdão nº 3401-002.178 e 3- do montante do crédito sobre os fretes pagos nas aquisições de leite (insumo sujeito ao crédito presumido), adquirido de pessoa física, colacionou o acórdão nº 3302001.916. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas, documento de fls. 268 a 342.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 397 a 402, sob os seguintes argumentos: 1- Referente à primeira matéria: O acórdão recorrido aplicou ao caso o conceito de insumo dado pela legislação do IPI, que alcança os insumos que se enquadrem nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Por sua vez o acórdão paradigma, entendeu diversamente, rechaçando a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI. 2- Referente à segunda matéria: Entendeu-se que a ementa do acórdão paradigma seria bastante esclarecedora a respeito do parâmetro utilizado na aplicação do percentual, partiu-se da natureza e classificação do produto elaborado pelo sujeito passivo, e não dos insumos adquiridos para utilização na produção. Por outro lado, verificou-se que o entendimento adotado na decisão recorrida seria o inverso ao do acórdão paradigma. 3- Referente à terceira matéria: No acórdão paradigma não apenas se entendeu que o frete é despesa suficiente/autônoma para ensejar a tomada do crédito, como também que ele não sofre a limitação correspondente aos insumos transportados. Por sua vez, no acórdão recorrido o Colegiado divergiu em relação às conclusões do acórdão paradigma, tendo a decisão recorrida adotado o entendimento de que o frete em comento (pago a pessoas físicas na aquisições de leite in natura - insumo sujeito ao crédito presumido) só enseja direito ao crédito presumido (calculado à alíquota de 60%), não sendo possível a tomada de crédito pelo valor total do frete pago.

Desta forma, entendeu-se que restaram comprovadas as divergências jurisprudenciais.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às 404 às 408, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte e que seja mantido o v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 397 a 402.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 397 a 402, sob os seguintes argumentos: 1- Referente à primeira matéria: O acórdão recorrido aplicou ao caso o conceito de insumo dado pela legislação do IPI, que alcança os insumos que se enquadrem nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Por sua vez o acórdão paradigma, entendeu diversamente, rechaçando a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI. 2- Referente à segunda matéria: Entendeu-se que a ementa do acórdão paradigma seria bastante esclarecedora a respeito do parâmetro utilizado na aplicação do percentual, partiu-se da natureza e classificação do produto elaborado pelo sujeito passivo, e não dos insumos adquiridos para utilização na produção. Por outro lado, verificou-se que o entendimento adotado na decisão recorrida seria o inverso ao do acórdão paradigma. 3- Referente à terceira matéria: No acórdão paradigma não apenas se entendeu que o frete é despesa suficiente/autônoma para ensejar a tomada do crédito, como também que ele não sofre a limitação correspondente aos insumos transportados. Por sua vez, no acórdão recorrido o Colegiado divergiu em relação às conclusões do acórdão paradigma, tendo a decisão recorrida adotado o entendimento de que o frete em comento (pago a pessoas físicas na aquisições de leite in natura - insumo sujeito ao crédito presumido) só enseja direito ao crédito presumido

(calculado à alíquota de 60%), não sendo possível a tomada de crédito pelo valor total do frete pago.

Do Mérito

As matérias enfrentadas pela Contribuinte em sede de apelo especial são referentes à:

- 1- Referente à primeira matéria: conceito de insumo;
- 2- Referente à segunda matéria: Da aplicação ou não do percentual de 60% em função dos produtos fabricados pelo sujeito passivo.
- 3- Referente à terceira matéria: frete pago a pessoas físicas nas aquisições de leite in natura.

1- Do conceito do insumo

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

E que diante disto, sempre entendi não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Essa discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa, até que sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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.

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.

Diante desta decisão a Procuradoria da Fazenda Nacional, através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, traz que 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. Ademais, ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se entender que determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo.

Para melhor elucidar, transcrevo trechos da Nota PGFN:

“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.”*

(...)

41. *Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. *Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

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.”

Diante disto, o conceito de insumo deve portando ser considerado como os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam

ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Assim, há de se conhecer o crédito em relação à matéria direito de descontar créditos em relação aos fretes decorrentes das transferências realizadas.

2-Da aplicação ou não do percentual de 60% em função dos produtos fabricados pelo sujeito passivo.

Relativamente ao tema em debate, entendo que o cálculo do crédito presumido de PIS/PASEP das agroindústrias deve ser calculado em razão dos produtos produzidos e das mercadorias vendidas, e não dos insumos adquiridos.

Frise-se tal entendimento com o art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04 (Grifos meus):

“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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) (Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010) § 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, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005);

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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 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 das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 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;”

Portanto, por evidente que o valor do crédito presumido para agroindústria deve ser aplicada a alíquota de 60% sobre as aquisições, nos termos do art. 8º, § 2º, inciso I, da Lei 10.925/04, e art. 2º da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, tendo em vista tratar-se de pessoa jurídica produtora de mercadorias de origem animal.

Eis que o art. 8º da Lei 10.925/04 determina que o benefício da dedução do PIS e da Cofins decorre da produção de mercadorias de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 (cap. 2 Carnes e miudezas, comestíveis; cap. 3 Peixes e crustáceos; cap. 4 Leite e laticínios) e 16 (Preparações de carne, de peixes), 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, que são as aves vivas e os suínos adquiridos pelo contribuinte previstos nos capítulos 2, 4 e 16.

Considerando que o produto final fabricado pelo sujeito passivo estão devidamente classificados no NCM do capítulo 2 a 4, 16, entre outros, e se destina a alimentação humana, imperioso assim considerar a aplicação do percentual de 60% previsto no art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei 10.925/04 para fins de apuração do crédito presumido a ser calculado sobre a totalidade dos insumos utilizados no processo produtivo.

No presente caso, a lenha utilizada *seria exclusivamente nas operações de fabricação de leite*, devendo ser considerada insumo utilizado no produto e, por consequência ser aplicado à alíquota de 60%.

3- Frete pago a pessoas físicas nas aquisições de leite in natura.

O Contribuinte suscitou a divergência jurisprudencial, em relação ao direito de apurar créditos sobre as despesas com fretes, suportados pela própria contribuinte, incorridas com o transporte de insumos adquiridos de pessoas jurídicas.

Nos termos do inciso II e § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, considero que tais despesas geram créditos passíveis de desconto da contribuição devida mensalmente:

Lei nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003.

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;

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

[...].

III aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei."

As despesas com fretes para o transporte de insumos, integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citados e transcritos anteriormente.

E também, devemos considerar que na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

"Art 13 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
[...]."

E de acordo com os arts. 289, § 1º, e 290, inciso I, ambos do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR99), os custos com o transporte (frete) também devem estar compreendidos no custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda e no custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção.

Como vimos, o frete pago na aquisição de insumos compõe o custo de aquisição e, como tal, pode ser computado na base de cálculo dos créditos. E, a meu ver, este frete é o incorrido para que o insumo percorra todo o caminho entre o fornecedor e o estabelecimento que o industrializará. Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final, o estabelecimento industrializador.

Assim, de forma indireta, não autônoma, o contribuinte que adquire bens para revenda ou para utilização como insumo também tem direito ao crédito do frete pago no transporte de tais produtos, em decorrência da permissão legal contida nos incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c os arts. 289, § 1º, e 290, inciso I, ambos do Decreto nº 3000/1999.

Com base no acima exposto, voto por reconhecer os direitos creditórios relacionados às despesas com fretes em compras de insumos.

Diante disto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, ousou discordar parcialmente de suas conclusões quanto aos itens que são possíveis de creditamento à luz do novo conceito de insumos introduzidos pela decisão do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos.

No caso concreto, a divergência do contribuinte está relacionada **(i)** à redução, de 60% para 35%, do percentual utilizado para cálculo do crédito presumido na aquisição de lenhas de pessoas físicas; **(ii)** à redução, de 100% para 60%, do percentual para o cálculo do crédito com gastos com frete no transporte do leite *in natura* adquirido de pessoas físicas e **(iii)** à glosa dos fretes na transferência de produtos acabados.

Acompanho a i. Relatora do processo no que diz respeito à redução, de 60% para 35%, do percentual utilizado para cálculo do crédito presumido na aquisição de lenhas de pessoas físicas - item **“i”**, acima.

Com efeito, a própria legislação jogou uma pá de cal nessa discussão ao esclarecer, em caráter interpretativo, que o percentual a ser aplicado depende do produto acabado e não da matéria-prima utilizada, conforme disposto no § 10º da Lei nº 10.925/2004, incluído pela Lei nº 12.865, de 2013, como a seguir se lê.

§ 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.

Conceito de Insumos

Antes de adentrar aos itens específicos deste processo, necessário se faz abordar alguns pontos genéricos a respeito do conceito de insumos:

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, como bem esclareceu a relatora em seu voto, 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.

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

(ii) à redução, de 100% para 60%, do percentual para o cálculo do crédito com gastos com frete no transporte do leite *in natura* adquirido de pessoas físicas

O Termo de Aprovação do Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), de 08 de maio de 2009, especifica quais gastos estão compreendidos no custo de aquisição de estoques. Segue o texto.

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

A regra não destoa da legislação do Imposto de Renda. Observe-se o disposto no Decreto 3.000/99 - Regulamento do Imposto.

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Sobressai incontroverso da legislação aplicável que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está compreendido no custo de aquisição desses insumos. Assim, levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e própria legislação tributária não vejo razão para que esse dispêndio seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos.

Uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Contudo, a própria lógica que remete a tal conclusão vincula inexoravelmente o gasto com frete ao insumo que será empregado no processo produtivo. Em hipótese alguma poder-se-ia tratar o frete como um dispêndio autônomo, capaz de gerar ele próprio o direito à apropriação de crédito e seguir seu próprio regime, independente da mercadoria transportada. Os gastos com frete, como acima se viu, devem ser agregados ao custo do insumo empregado no processo produtivo, avolumando, desta forma, a base sobre a qual serão calculados os créditos do contribuinte.

Com base nessas premissas, considero que agiu corretamente a Fiscalização Federal ao reduzir para 60% (sessenta por cento) o percentual aplicável no cálculo do crédito

Processo nº 11065.001449/2009-01
Acórdão n.º **9303-008.215**

CSRF-T3
Fl. 22

do contribuinte associado ao frete, pois é esse o percentual do crédito a que tem direito o contribuinte na aquisição de leite *in natura* de pessoas físicas, insumo transportado e que será aplicado no processo produtivo da empresa.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte, em relação a esta matéria.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal