



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

Processo n° 11080.002375/2009-24
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.070 – 3ª Turma
Sessão de 11 de julho de 2018
Matéria PIS. RESSARCIMENTO
Recorrente YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2007 a 30/06/2007, 31/07/2007 a 30/09/2007

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em dois fundamentos autônomos e a parte traz divergência jurisprudencial somente com relação a um deles. Assim, o recurso especial não pode ser conhecido quanto à possibilidade de apresentação de provas posteriormente à impugnação.

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na **operação** de venda".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto ao direito de crédito das contribuições sobre fretes contratados na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Demes Brito e Rodrigo da Costa Pôssas.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

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 (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte YARA BRASIL FERTILIZANTES S.A. (fls. 371 a 405), com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, buscando a reforma do Acórdão nº 3403-001.994 (fls. 289 a 297) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 21 de março de 2013, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente *"para reconhecer a insubsistência das glosas efetuadas na origem com fundamento na não-sujeição ao tributo de valores supostamente auferidos em razão da cessão de saldos de ICMS a terceiros e, nesta parte, deferir o ressarcimento pretendido"*. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2007 a 30/06/2007, 31/07/2007 a 30/09/2007

RESSARCIMENTO DEFERIDO SOMENTE EM PARTE. ACRÉSCIMO À BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO DE VALORES NÃO ESPONTANEAMENTE OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO. CONTEÚDO MATERIAL DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MOTIVOS DETERMINANTES E ÔNUS DA PROVA.

Situação em que, ao ensejo do pedido de ressarcimento, a auditoria tributária defere somente em parte o pleito por considerar que o sujeito passivo não expusera à tributação a totalidade dos valores integrantes da

base de cálculo tributo. Caso em que, a glosa do crédito se origina de ato que reveste materialmente a função de lançamento ex officio, razão pela qual cabe à administração o ônus probatório acerca da afirmação. Pelo mesmo motivo, não pode a auditoria, constatando que o fundamento original da glosa não procede, pretender recusar o direito ao ressarcimento com fundamento diverso. Aplicação da teoria dos motivos determinantes.

INCENTIVO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS.

O ICMS restituído ao contribuinte pela Unidade Federativa a título de incentivo fiscal não configura receita, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS, mesmo sob a disciplina das Leis nºs 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.

PIS. NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

Recurso voluntário provido em parte.

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 277 a 286), insurgindo-se quanto ao não oferecimento à tributação de parcela relativa ao crédito presumido de ICMS, incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, entendida pelo Fisco como sendo receita, não teve prosseguimento. Nos termos do despacho s/nº, de 08 de junho de 2015 (fls. 299 a 302), confirmado em sede de reexame de admissibilidade (fls. 303 a 304), por não terem sido apresentados acórdãos paradigmas para os dois fundamentos do acórdão recorrido sobre a matéria, quais sejam, mudança de critério jurídico da glosa e a natureza de receita da verba em discussão, não há como a decisão ser revista e, portanto, não deve ser admitido o recurso especial.

Interpostos embargos de declaração pela Contribuinte (fls. 314 a 358), alegando vícios de omissão e contradição, os mesmos foram rejeitados nos termos do despacho s/nº, de 15/07/2016 (fls. 361 a 364).

Não resignada, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 371 a 405) alegando divergência jurisprudencial quanto a três matérias: (a) aproveitamento de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos sobre fretes entre unidades da própria empresa de produtos acabados; (b) aplicação do entendimento mais favorável ao Contribuinte, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN; e (c) realização de diligência e possibilidade de juntada de novos documentos e elaboração de laudo técnico após a apresentação do recurso em primeira instância. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os seguintes acórdãos, respectivamente: (a) 3401-002.075 e 3402-03.148; (b) 3302-002.930; e (c) 3402-002.906.

No primeiro exame de admissibilidade, o recurso especial teve prosseguimento tão somente quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre fretes de produtos acabados entre unidades da empresa, consoante despacho s/nº, de 28/02/2017 (fls. 587 a 596).

Com a interposição de agravo pelo Sujeito Passivo (fls. 603 a 629), também foi dado seguimento ao tema relativo à possibilidade de apresentação de provas após o recurso na primeira instância, tudo nos termos do despacho s/nº, de 11/04/2017 (fls. 655 a 658) que acolheu o agravo nessa parte.

Portanto, as matérias suscitadas no recurso especial da Contribuinte que foram admitidas e serão objeto de análise por este Colegiado, referem-se à possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS decorrentes de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e à apresentação de provas após o recurso na primeira instância.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 660 a 680) requerendo, preliminarmente, o não conhecimento do apelo especial e, no mérito, a sua improcedência.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

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

As matérias enfrentadas pela Recorrente em sede de apelo especial são referentes à: (a) possibilidade de apresentação de provas após o recurso na primeira instância; e (b) o reconhecimento do direito aos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos oriundos de fretes entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo sido admitida a discussão apenas em relação aos produtos acabados.

1. Apresentação de provas

Para análise da admissibilidade do recurso especial quanto ao pleito de apresentação de provas após o recurso na primeira instância, importa trazer breve retrospecto da lide.

A contenda administrativa originou-se de pedido de ressarcimento de saldo credor acumulado da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, do segundo e terceiro trimestres de 2007, em razão da sua atividade exportadora. Em procedimento fiscal efetuado para confirmação da existência dos referidos créditos, a Autoridade Fiscal concluiu ser parcialmente procedente o pleito, pois (a) teria havido a transferência onerosa a terceiros de créditos de ICMS acumulados na escrita fiscal, sem oferecimento dos valores recebidos à tributação; e (b) a Contribuinte apropriou-se de créditos sobre os dispêndios da contratação de frete entre estabelecimentos da própria empresa, com inobservância do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, que concede o direito ao crédito somente com relação ao frete pago na operação de venda.

A conclusão da Fiscalização pela glosa parcial do pedido de restituição restou formalizada por meio de despacho decisório (fl. 26), contra o qual se insurgiu a empresa por meio de manifestação de inconformidade (fls. 36 a 55), esclarecendo que: não houve transferência onerosa de créditos de ICMS a terceiros, mas sim é beneficiária de contrato celebrado com a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, tendo incentivo fiscal estadual consistente no crédito presumido equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto incidente sobre as operações interestaduais envolvendo fertilizantes de fabricação própria; além disso, colacionando aos autos planilha demonstrativa, sustentou serem as remessas realizadas entre seus diversos estabelecimentos do País, em sua imensa maioria, de produtos semielaborados, com processo industrial concluído na unidade de destino, sendo que há apenas uma pequena parcela de transferência de produtos acabados. Defende a existência ao crédito nas duas hipóteses de frete.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, nos termos do Acórdão nº 10-25.008 - 2ª Turma da DRJ/POA, de 30 de abril de 2010 (fls. 72 a 75), ensejando a interposição de recurso voluntário (fls. 78 a 101).

Na sessão de 03 de junho de 2011, o julgamento do recurso foi convertido em solicitação de diligência ao órgão de origem, consoante Resolução nº 3403-000.208 (fls. 199 a 202), solicitando que: (a) trouxesse aos autos elementos documentais, dentre aqueles já colhidos no momento do procedimento fiscal, para comprovar a existência e os montantes das supostas operações de cessão de créditos de ICMS a terceiros; e (b) informasse sobre a possibilidade de segregar, dentre os fretes contratados pela Recorrente para transporte de itens entre suas próprias unidades, aqueles que tinham por objeto a remessa de produtos acabados e aqueles que envolveram itens em fabricação.

Após a determinação da diligência, o processo assim se desenrolou:

[...]

Em resposta à diligência, o órgão de origem elaborou “Termo de Comunicação e Ciência”, por meio do qual (i) diz não ser possível segregar os fretes contratados pela recorrente conforme solicitado pelo CARF e (ii) afirma que, em verdade, não houve cessão de créditos de ICMS a terceiros, mas sim – como reclamara a recorrente – apropriação de crédito presumido deste imposto.

Intimado deste despacho, o recorrente manifesta-se, trazendo aos autos planilhas demonstrativas dos fretes de matérias-primas e de produtos acabados. Por sua vez, o órgão de origem elabora o “Termo de Comunicação e Ciência 2”, através do qual, em síntese, reitera que as planilhas inicialmente fornecidas pelo recorrente não eram capazes de segregar os fretes, porém aquelas trazidas aos autos apenas após a diligência o fazem. Conclui, por fim, que a contratação de frete para transporte de itens entre unidades do próprio sujeito passivo (seja de matérias-primas, embalagens ou produtos acabados) não gera direito ao crédito do tributo, por ausência de previsão legal.

Intimado deste segundo Termo de Comunicação, a recorrente novamente manifesta-se para argumentar que a eventual manutenção do despacho decisório com fundamento em suposta sujeição da subvenção recebida à tributação importaria inadmissível modificação da acusação fiscal – construída sob a premissa de que a recorrente cedera créditos de ICMS – com prejuízo ao direito de defesa e ao contraditório.

[...] (grifou-se)

Retornados os autos ao CARF para análise do recurso voluntário, foi proferido o Acórdão nº 3403-001.994 (fls. 289 a 297) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 21 de março de 2013, ora recorrido, que lhe deu parcial provimento apenas para afastar a glosa dos créditos de PIS não-cumulativo sobre os valores decorrentes das transferências onerosas de créditos de ICMS a terceiros.

Por outro lado, indeferiu os pedidos da Recorrente quanto à pretensão de créditos decorrentes da contratação de frete para transporte de itens entre unidades do próprio Sujeito Passivo, seja de matérias-primas e de materiais de embalagem, seja de produtos acabados, sob dois fundamentos: (a) com as provas constantes nos autos quando determinada a realização de diligência não era possível desmembrar do total de fretes, aqueles que tivessem por objeto o transporte de itens em fabricação; e (b) as planilhas unilateralmente formuladas pelos contribuintes não são meios aptos a demonstrar a invalidade de glosas efetuadas.

Para clareza da assertiva, extrai-se trecho do acórdão recorrido que trata da matéria:

[...]

Dito isso, remanesce pendente a análise do direito à apropriação de créditos da contribuição ao PIS, na hipótese de fretes realizados entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica recorrente para transporte seja de matérias-primas e de materiais de embalagem, seja de produtos acabados.

Quando da conversão do julgamento em diligência, esta Turma expressamente consignou que a medida não se prestaria “a corrigir a incompetência da parte a quem a lei atribui o ônus da prova”, determinando que o órgão de origem se limitasse a juntar aos autos “via impressa dos elementos documentais, dentre aqueles já obtidos junto à recorrente no curso da fiscalização”, capazes de segregar do total de fretes em questão, aqueles que tivessem por objeto o transporte de itens ainda em fabricação.

Pois em resposta à diligência, o órgão de origem foi assertivo em afirmar que as provas até então coligidas aos autos não lhe permitiam proceder ao desmembramento. E a separação, a meu ver, seria fundamental à melhor aplicação ao caso do disposto nas Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03. E por que?

Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.

Afirma a origem que, dos documentos constantes dos autos até a interposição do voluntário não lhe é possível fazer a segregação em comento. E mesmo que admitíssemos aqui o exame do material extemporaneamente trazido pela recorrente, já na oportunidade em que se manifestou sobre o relatório da diligência, a ele não se pode atribuir valor probatório.

Trata-se, com efeito, de uma planilha gerencial, unilateralmente confeccionada e sem comprovação de respaldar-se em documentos ou na escrita contábil da pessoa jurídica.

Portanto, dois fundamentos alicerçam a conclusão de que deve ser mantida a glosa sobre os créditos de PIS referentes aos fretes contratados entre os estabelecimentos do recorrente: (i) havia expressa vedação à formalização de novas provas, cabendo o contribuinte tê-las trazido desde a manifestação de inconformidade, o que – frise-se – não foi feito e (ii) planilhas unilateralmente formuladas pelos contribuintes não são meios aptos a demonstrar a invalidade de glosas efetuadas.

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para reconhecer a insubsistência das glosas efetuadas na origem com fundamento

na não-sujeição ao tributo de valores supostamente auferidos em razão da cessão de saldos de ICMS a terceiros e, nesta parte, deferir o ressarcimento pretendido.

[...]

Da fundamentação do acórdão recorrido, depreende-se que foram dois os argumentos utilizados para o indeferimento do pedido de juntada de provas após o recurso em primeira instância: (a) a impossibilidade de juntada de novas provas; e (b) ainda que fossem admitidas, as planilhas produzidas unilateralmente pela Contribuinte e juntadas aos autos não têm valor probatório. Trata-se de dois argumentos autônomos e cada um deles suficiente, por si só, para manutenção da decisão proferida pelo Colegiado *a quo*.

A Recorrente, por sua vez, ao se insurgir quanto à juntada de provas, enfrentou e comprovou a divergência jurisprudencial tão somente com relação ao primeiro argumento: a (im)possibilidade de juntada de provas após o recurso em primeira instância. No acórdão paradigma nº 3402-002.906 a discussão centra-se nesse argumento, tanto que naquele caso houve a determinação de realização de diligência - semelhante ao caso dos autos - que culminou com a elaboração de um Laudo Técnico.

Havendo dois fundamentos autônomos e não sendo atacados os dois, não deve ter prosseguimento o recurso especial com relação a essa matéria. Nesse sentido, é a Súmula nº 283 do Supremo Tribunal Federal: "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles*".

Portanto, não se conhece do recurso especial da Contribuinte com relação a essa matéria.

2 - Do Direito ao Crédito de PIS e COFINS não-cumulativos de Produtos Acabados

Com relação ao direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, tem-se que a divergência foi devidamente comprovada, devendo ter prosseguimento o apelo especial.

A priori, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS)**. Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

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; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]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; [...].

² **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

[...] *permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.*

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o

propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo

e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi recentemente julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, pois pendente de julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Assim, os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na **operação** de venda".

No caso dos autos, conforme afirmado pela Contribuinte e não contestado pela Fiscalização, está consolidado que os fretes entre os estabelecimentos da empresa são de matéria-prima e uma pequena parte de produtos acabados, defendendo serem ambos passíveis de créditos, em consonância com o acórdão colacionado como paradigma (nºs 3401-002.075 e 3402-03.148).

A partir da descrição da atividade da Recorrente na peça do apelo especial, é possível chegar-se a melhor compreensão quanto à essencialidade/pertinência do frete entre estabelecimentos, tanto de matérias-primas quanto de produtos acabados, para o seu processo produtivo. Reproduzem-se os argumentos constantes às fls. 385 a 387, *in verbis*:

[...]

Veja-se que no caso em comento os fretes praticados durante o processo produtivo são os seguintes:

- 1. Frete com a aquisição de matéria-prima para fabricar fertilizantes (exemplo nitrogênio, fósforo e potássio);*
- 2. Remessa para industrialização da matéria-prima;*
- 3. Frete do produto até outro estabelecimento da Recorrente para armazenagem e venda final.*

Ou seja, os produtos da Recorrente - como condição para bem desempenharem sua função, são higroscópicos - e, portanto, com absorção de umidade apresentam perda de suas plenas qualidades em período

relativamente curto (cerca de 18 a 24 meses), não sendo adequado armazená-los por longo tempo. Por isso, é possível afirmar que, tal como ocorre no acórdão paradigma, o caso da Recorrente possui peculiaridades que fazem com que o seu processo produtivo não termine na fábrica, mas somente quando o produto industrializado acabado é entregue ao produtor rural, destinatário final, em condições aptas para uso na lavoura.

Para minimizar a deterioração na qualidade e para evitar problemas de segurança no transporte, deve-se prestar atenção tanto às propriedades iniciais do fertilizante quanto aos procedimentos corretos de manuseio do fertilizante. O manuseio e o transporte correto do fertilizante devem ser baseados nas condições climáticas, no tipo de fertilizante e na forma como é expedido (granel ou sacos):

[...]

No caso em tela, a Recorrente possui sede em Porto Alegre e unidades em vários Estados da federação, existindo em determinados casos (embora muito menos usual do que a remessa de matéria prima) a remessa de produtos acabados destinados à venda. Isso é fácil de compreender: a unidade de Porto Alegre, por exemplo, pode ter em estoque determinado produto vendido pela unidade de Imperatriz, no interior do Maranhão.

A fim de atender à demanda que lhe foi encaminhada, não se deve exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que, como narrado linhas acima, o fertilizante se deteriora rapidamente com o passar do tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque.

Mas ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, a contribuinte gasta um considerável montante em frete. Porém, se os bens transportados já estão destinados à venda, esse frete também deve estar sujeito aos créditos de PIS e de COFINS previstos nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, pois há apenas um deslocamento do trajeto que seria realizado originalmente, caso o produto saísse do estabelecimento industrial de Porto Alegre e fosse transferido diretamente ao comprador.

[...]

Nesse sentido, esse 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu os Acórdãos nºs 9303-004.673, de 16 de fevereiro de 2017, de relatoria da nobre Conselheira Érika Costa Camargos Autran; e 9303-005.156, de 17 de maio de 2017, cuja relatoria foi da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama. Os julgados foram assim ementados:

Acórdão n.º 9303-004.673

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 28/02/2005

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2005

CREDITAMENTO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE, INDEPENDENTEMENTE DO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PELOS FORNECEDORES, MAS DESDE QUE COMPROVADO O PAGAMENTO DAS TRANSAÇÕES E A CORRESPONDENTE ENTREGA DAS MERCADORIAS.

Realidade em que as aquisições do sujeito passivo estão sujeitas à apuração de crédito básico pela aquisição de insumos previsto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02. Direito o qual deverá ser reconhecido uma vez evidenciado nos autos, independentemente do recolhimento da contribuição por parte dos fornecedores, a anotação, no corpo das notas fiscais de entrada, de que as correspondentes operações estão sujeitas à incidência do PIS e da COFINS. associado à comprovação do pagamento das transações e da entrega das mercadorias, o que afasta as consequências decorrentes da eventual inidoneidade dos fornecedores. nos termos do artigo 82 da Lei nº 9.430/96.

CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de PIS, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2005

CREDITAMENTO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE, INDEPENDENTEMENTE DO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PELOS FORNECEDORES, MAS DESDE QUE COMPROVADO O PAGAMENTO DAS TRANSAÇÕES E A CORRESPONDENTE ENTREGA DAS MERCADORIAS.

Realidade em que as aquisições do sujeito passivo estão sujeitas à apuração de crédito básico pela aquisição de insumos previsto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02. Direito o qual deverá ser reconhecido uma vez evidenciado nos autos, independentemente do recolhimento da contribuição por parte dos fornecedores, a anotação, no corpo das notas fiscais de entrada, de que as correspondentes operações estão sujeitas à incidência do PIS e da COFINS. associado à comprovação do pagamento das transações e

da entrega das mercadorias, o que afasta as conseqüências decorrentes da eventual inidoneidade dos fornecedores. nos termos do artigo 82 da Lei nº 9.430/96.

CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.

Recurso Especial do Procurador negado

Recurso Especial do Contribuinte negado

Acórdão nº 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.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

(grifou-se)

Pela argumentação exposta, há de ser reformado o acórdão recorrido e reconhecido o direito ao crédito com relação às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

3 - Dispositivo

Diante do exposto, o Recurso Especial da Contribuinte é conhecido somente em parte - quanto à possibilidade de creditamento de PIS não-cumulativo na contratação de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, e, no mérito, dá-se provimento ao recurso para ser reconhecido o direito ao crédito de PIS não-cumulativo das despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello