



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13016.000091/2007-31
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.493 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de setembro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FRINAL S/A - FRIGORÍFICO E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária

CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DA AGROINDÚSTRIA. MERCADORIA PRODUZIDA. 60%. SÚMULA CARF 157.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada

pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições. O frete, nessa condição, não é insumo do processo produtivo. Se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto às despesas tributadas com: materiais para acondicionamento para transporte; materiais de limpeza e desinfecção; e gasolina, nesses dois últimos casos, desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo que constitui o objeto social da pessoa jurídica, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento, para manter o reconhecimento do direito ao crédito; (ii) quanto aos fretes de mercadorias e insumos, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, para restabelecer a glosa somente sobre os fretes de mercadorias e insumos não tributados, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada) e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento e (iii) quanto aos gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos, comprovadamente suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e tributados pelas contribuições, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, mantendo-se o reconhecimento do direito ao crédito, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao item (ii), o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

vanessa marini cecconello – Relatora

(documento 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, Tatiana Josefovicz Belisário

(suplente convocada em substituição ao conselheiro Demes Brito), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente o conselheiro Demes Brito.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 524 a 542) e pelo Contribuinte FRINAL S/A – FRIGORÍFICO E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA (e-fls. 622 a 727), ambos com amparo no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3803-03.151** (e-fls. 496 a 521), de 28 de junho de 2012, proferido pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Não se conhecem dos argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, dada a configuração da preclusão processual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, o elemento de valoração é o total das receitas auferidas, o que engloba todo o resultado das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, e o direito ao creditamento alcança todos os bens e serviços, úteis ou necessários, utilizados como insumos diretamente na produção, e desde que efetivamente absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Aplica-se o percentual de 35% sobre o valor dos insumos identificados como lenha, aves vivas, suínos e milho, utilizados na produção da pessoa jurídica, para fins de apuração do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CREDITAMENTO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS E DE MERCADORIAS PARA REVENDA. CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito o valor dispendido a título de frete, tributado pela contribuição, mas não adicionado ao valor de venda das mercadorias e dos insumos para os mesmos fins, ainda que estes sejam não tributados, salvo na hipótese de crédito presumido.

DESPESAS COM ARMAZENAGEM. CREDITAMENTO.

Uma vez comprovado que os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos foram suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e que foram tributados pelas contribuições, eles darão direito a crédito.

FRETES INTERNACIONAIS. CREDITAMENTO. PESSOAS JURÍDICAS NÃO DOMICILIADAS NO PAÍS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste direito ao creditamento em relação a serviços de fretes prestados por pessoas jurídicas estrangeiras, ou seja, aquelas não domiciliadas no País. O fato de o pagamento por tais serviços ter sido efetuado a uma pessoa jurídica domiciliada no País, pessoa essa representante do armador estrangeiro, não exime o contribuinte de cumprir os demais condicionantes impostos pela lei.

Na sequência, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial buscando a reforma da parte do acórdão que lhe foi desfavorável. Para tanto, suscitou divergência com relação à reversão da glosa dos créditos sobre determinados bens e serviços considerados como insumos: (i) despesas tributadas com materiais para acondicionamento para transporte, os materiais de limpeza e de desinfecção e a gasolina, nesses dois últimos casos, desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo que constitui o objeto social da pessoa jurídica; (ii) fretes tributados pela contribuição, mas não adicionados ao valor de venda das mercadorias e dos insumos, ainda que estes sejam não tributados, salvo na hipótese de crédito presumido; e (iii) os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos, comprovadamente suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e tributados pelas contribuições. Para comprovar a divergência jurisprudencial, colacionou como paradigma o acórdão n.º 203-12.448.

Nos termos do despacho n.º 3300-000.179, de 17 de março de 2015 (e-fls. 554 a 558), proferido pelo Ilustre Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, foi dado seguimento ao apelo especial.

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (e-fls. 566 a 520), requerendo a sua negativa de provimento.

Na mesma oportunidade, o Sujeito Passivo interpôs recurso especial (e-fls. 622 a 727), suscitando divergência jurisprudencial quanto aos seguintes pontos: (i) percentual aplicável para fins de apuração do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004; (ii) possibilidade de creditamento quando da aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero; (iii) caracterização como insumo os serviços de limpeza prestados pela Affare Sul Limpeza e Conservação Ltda; e (iv) caracterização como insumo a manutenção de prédios, veículos,

material de escritório e consumo. Indicou como paradigmas do dissenso interpretativo os acórdãos n.º 3101-001.807 e 3402-00.361 (i); 3402-002.361 (ii), (iii) e (iv), respectivamente.

No exame de admissibilidade, conforme despacho s/n.º, de 11 de setembro de 2015 (e-fls. 729 a 734), o recurso especial do Contribuinte teve seguimento parcial, tão somente com relação à matéria (i) percentual aplicável ao crédito presumido da agroindústria. O prosseguimento parcial foi confirmado em sede de despacho de reexame de admissibilidade (e-fls. 735 e 736), proferido pelo Ilustre Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Devidamente intimado, no intuito de obter o prosseguimento total do recurso especial, o Contribuinte interpôs agravo (e-fls. 751 a 762), o qual não foi conhecido e julgado indeferido o pedido de retificação do exame de admissibilidade pois não comprovado lapso manifesto ou inexatidão material no despacho (e-fls. 767 a 769).

A Fazenda Nacional foi cientificada do recurso especial do Contribuinte (e-fls. 738) e informou a não interposição de contrarrazões.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto 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.

Voto Vencido

Conselheira vanessa marini cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

Os recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte atendem aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

No mérito, a Fazenda Nacional insurge-se requerendo a reversão das glosas dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos para os seguintes pontos:

- (i) despesas tributadas com **materiais para acondicionamento para transporte, os materiais de limpeza e de desinfecção e a gasolina**, nesses dois últimos casos, desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo que constitui o objeto social da pessoa jurídica;
- (ii) **fretes tributados pela contribuição, mas não adicionados ao valor de venda das mercadorias e dos insumos, ainda que estes sejam não tributados**, salvo na hipótese de crédito presumido; e
- (iii) **os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos**, comprovadamente suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e tributados pelas contribuições.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, matéria comum a ambos os recursos, 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

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.

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 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)

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:

[...] 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 elasticizados.

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 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. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se 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 Leis 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.”

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, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. 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.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“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”.

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

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.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 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.”

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, são analisados os itens suscitados pela Fazenda Nacional em seu recurso:

- (i) despesas tributadas com **materiais para acondicionamento para transporte (pallets), os materiais de limpeza e de desinfecção e a gasolina**, nesses dois últimos casos, desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo;

Acórdão recorrido:

Em relação à gasolina, há autorização legal expressa no sentido de sua inclusão no cálculo do crédito da contribuição não cumulativa (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003), mas desde que consumida no processo produtivo.

Quanto aos materiais de limpeza e higienização, não obstante o fato de que eles também podem ser utilizados de forma generalizada em todos os departamentos e setores do estabelecimento, inclusive os administrativos, há que se considerar que, conforme consta do Comunicado Técnico nº 483 (ISSN 01008862, versão eletrônica, dezembro/2010, Concórdia/SC) da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa), disponível no sítio na internet (www.cnpsa.embrapa.br/sgc/sgc_publicacoes/publicacoes_e3k24c1s.pdf), a produção de carne requer, inexoravelmente, a utilização de “produtos para higienização do aviário e cloração da água”, inclusive com “controle de pragas que inclui raticidas e inseticidas” (p. 9).

O direito ao creditamento em relação aos dispêndios com materiais para acondicionamento para transporte (paletes ou pallets) encontra-se autorizado no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que, por força do contido no art. 15, inciso II, da mesma lei, se aplica tanto à Cofins quanto à contribuição para o PIS, apuradas na sistemática da não-cumulatividade.

Os bens utilizados no transporte fazem parte do custo de venda dos produtos, pois conjugam-se a estes com vistas à sua conservação e à sua proteção contra agentes externos indesejáveis, como choques mecânicos, poeira, umidade etc., preservando-lhes a integridade durante o transporte, sem o que não se terá o produto nas condições exigidas ao seu bom uso.

- (ii) **fretes tributados pela contribuição, mas não adicionados ao valor de venda das mercadorias e dos insumos, ainda que estes sejam não tributados.** Tratam-se aqui de fretes para transporte de seus insumos e mercadorias para revenda.

Acórdão recorrido

Concede-se o direito ao creditamento em relação aos valores de fretes tributados pela contribuição, mas não adicionados ao valor de venda das mercadorias e dos insumos, ainda que estes sejam não tributados, salvo na hipótese de crédito presumido.

- (iii) **os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos**, comprovadamente suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e tributados pelas contribuições.

Acórdão recorrido

A atividade de armazenagem engloba todas as despesas e os gastos vinculados a ela.

A energia elétrica é necessária para o armazenamento do produto em câmaras frias, cumprindo exigências de órgãos públicos.

[...] havendo comprovação de que determinados gastos, decorrentes de operações tributadas, foram suportados pelo Recorrente, conforme exige o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, durante a fase de armazenagem, no sentido de viabilizá-la, eles deverão ser acatados na apuração do crédito, pois, do contrário, esvazia-se o preceito, dado que a atividade de armazenagem, em face das características do produto, pode ir muito além do mero pagamento pelo aluguel do espaço utilizado como depósito.

Além disso, as despesas de deslocamentos da carga nas operações de venda encontram amparo no dispositivo legal acima identificado, pois se trata de despesas com fretes que, uma vez suportadas pela pessoa jurídica e tendo sido objeto de tributação pelas contribuições, dão direito ao creditamento.

Demonstrado, portanto, que os itens que a Fazenda Nacional busca seja restabelecida a glosa encaixam-se no conceito de pertinência e essencialidade ao processo produtivo do Contribuinte, devendo, portanto, ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito.

Portanto, consoante o conceito de insumos com fulcro na pertinência e essencialidade ao processo produtivo, devem ser reconhecidos como insumos os itens ora em discussão no presente recurso, tanto aqueles utilizados na fase agrícola quanto no processo de fabricação do produto da Contribuinte. Não merece reforma o acórdão recorrido, devendo ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Com relação ao recurso especial do Contribuinte, a matéria foi recentemente pacificada por meio da aprovação da Súmula CARF n.º 157, aprovada pelo Pleno da CSRF em 03/09/2019:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Portanto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte para determinar que o percentual aplicável de crédito presumido é de 60%, para as empresas que atuam no segmento de avicultura, ou seja, que produzem produtos de origem animal (carnes) classificados no capítulo 2 da NCM, nas suas aquisições de quaisquer insumos, sujeitos à não incidência (pessoas físicas) ou à suspensão (artigo 9º da Lei 10.925/2004), sejam de origem animal ou vegetal, considerando-se a mercadoria produzida.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

vanessa marini ceconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com a devida *vênia* ao voto da ilustre relatora, mas discordo de seu entendimento quanto a possibilidade de aproveitamento de créditos, das contribuições não cumulativas, dos serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos e mercadorias desonerados das referidas contribuições.

Antes de adentrar ao mérito propriamente dito, importante registrar o conceito de insumos que será utilizado no presente voto.

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, 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 - **cuj a 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, **frete**s, 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.

Situação específica dos fretes

É de conhecimento notório que, em estabelecimentos industriais, especialmente do que se cuida no presente processo, existem vários tipos de serviços de fretes. São exemplos: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

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.

(...)

Da leitura do texto transcrito, conclui-se que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX. Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete é insumo, ou se está inserido na operação de venda. Passemos então a analisar como se encaixam os diversos tipos de fretes, citados no exemplo.

1) fretes nas aquisições de insumos e mercadorias de fornecedores;

Trata-se de um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial. Assim, o que é efetivamente insumo é o bem ou mercadoria transportada, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado ao insumo, poderá gerar o direito ao crédito, caso o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o valor deste frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo. Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas. Ao contrário, caso o insumo não gere direito ao crédito, como nos casos de alíquota zero, suspensão ou isenção, o serviço de frete, agregado a esses insumos também não farão jus ao crédito.

2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte;

Aqui, ao contrário do exemplo anterior, os serviços de frete, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, como por exemplo, o transporte de insumos e produtos em fabricação, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º,

acima transcrito.

3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte;

Aqui, indubitável que o serviço de frete não pode ser considerado insumo nos termos do inc. II do art. 3º acima transcrito, pois aqui não temos mais processo produtivo. O processo produtivo já se concluiu e o produto acabado não está mais em processo de industrialização. Observe também que esta operação também não se encaixa no inc. IX do art. 3º, pois não se trata de frete na operação de venda, conquanto o produto ainda não foi vendido. Conclusão inequívoca é de que não existe previsão legal para que o contribuinte aproprie deste crédito.

4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

Aqui, a situação encaixa-se à perfeição no inc. IX do art. 3º, acima transcrito, sendo indiscutível o direito ao creditamento. Ressalte-se mais uma vez, que este crédito não é decorrente do conceito de insumos, propriamente dito, mas em razão de previsão legal expressa. Se esse serviço fosse insumo, certamente seria dispensável a existência do referido inciso na legislação de regência.

Com o conceito de insumos acima delineado, e as observações pertinentes aos diversos serviços de frete, passemos a analisar o caso concreto em discussão.

Direito ao crédito sobre fretes no transporte de insumos e mercadorias não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Como bem relatado, o acórdão recorrido reconheceu que os serviços de fretes nas aquisições de insumos, bem como de mercadorias para revenda, sejam ou não esses insumos e mercadorias onerados pelas contribuições, são, por si só, considerados insumos da atividade produtiva. Ou seja os serviços de fretes nas aquisições de matérias primas, produtos intermediários, de embalagens e de mercadorias para revenda, seriam considerados, de forma autônoma, insumo da produção industrial e, nessa condição, faria jus ao crédito da não cumulatividade, por força do inc. II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Veja trecho do voto vencedor em que tal fato fica patente:

(...)

Nesse contexto, mantêm-se as glosas relativas a créditos decorrentes de fretes apurados em duplicidade e concede-se o direito ao creditamento em relação aos valores de fretes tributados pela contribuição, mas não adicionados ao valor de venda das mercadorias e dos insumos, **ainda que estes sejam não tributados**, salvo na hipótese de crédito presumido.

(...)

Assim, nesse ponto reside nossa discordância. Como visto na análise do item 1, sobre os tipos de fretes, entendemos que o frete na aquisição de insumos a serem utilizados no processo industrial, por si só, não é insumo, pois de fato é um serviço desvinculado da área industrial. Quando da aquisição do frete, sequer iniciou-se o processo de produção. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo. Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito. Ao contrário, caso o insumo não gere direito ao crédito, como nos casos de alíquota zero, suspensão ou isenção, o serviço de frete, agregado a esses insumos também não farão jus ao crédito.

O mesmo raciocínio do parágrafo anterior deve ser aplicado em relação aos fretes para aquisições de mercadorias destinadas à revenda. No caso nem se pode falar em insumos, pois se trata de atividade comercial, aplicável ao caso o inc. I do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Mas o serviço de frete geraria crédito na mesma proporção do crédito apurado em relação à mercadoria adquirida para revenda. Caso sua aquisição não seja onerada pelas contribuições, não há previsão legal ao seu creditamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa somente sobre os fretes utilizados na aquisição de mercadorias e insumos que não tenham sido onerados pela contribuição.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal