



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---------------------------------------|
| Processo nº | 13227.720213/2012-91 |
| Recurso | Especial do Procurador |
| Acórdão nº | 9303-011.670 – CSRF / 3ª Turma |
| Sessão de | 21 de julho de 2021 |
| Recorrente | FAZENDA NACIONAL |
| Interessado | CANAA INDUSTRIA DE LATICINIOS LTDA |

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa de fretes sobre produtos acabados e despesas portuárias na exportação, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen, Semíramis de Oliveira Duro e Vanessa Marini Cecconello, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Erika Costa Camargos Autran, substituída pela conselheira Semiramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão nº 3301-009.338, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao creditamento sobre despesas de frete entre estabelecimentos da empresa sobre remoção ou movimentação de mercadorias e sobre crédito de compras de embalagens para transporte.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acordão, suscitando divergências em relação às seguintes matérias:

- Quanto à possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos;

- Quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo das embalagens para transporte;
- Quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das despesas portuárias (remoção e movimentação de mercadorias).

Traz, para tanto, entre outros, que considera-se inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com embalagem para transporte e fretes de produtos acabados, bem como as despesas portuárias de remoção ou movimentação de mercadorias, por absoluta falta de previsão legal.

Em despacho às fls. 374 a 382, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- A contribuinte, enquanto indústria de laticínios, prescinde de diversos requisitos próprios para o transporte de bens *in natura* desde a produção até a logística de distribuição de seus produtos. O transporte de leite retirado dos animais até as fábricas e a necessidade de transporte de embalagens próprias de acordo com a regulamentação sanitária do país – ou até mesmo o frete do produto acabado até os armazéns para conservação e distribuição – são estritamente necessárias para a produção e desempenho do funcionamento das fábricas, até a última etapa de venda;
- Tais fatos foram apresentados ao Fisco ao longo deste processo administrativo, deixando claro que os dispêndios incorridos a esses títulos – e, claro, o fato de os fretes entre estabelecimentos estarem umbilicalmente ligados à atividade-fim da empresa no ramo alimentício – são eminentemente imprescindíveis;

- É evidente que produtos alimentícios não podem ser conduzidos de forma avulsa, muito menos em embalagens que não estão de acordo com as normas de saúde pública;
- Atividade de industrialização de alimentos realizada pela contribuinte, demanda um ciclo de produção complexo, no qual o frete de materiais e componentes entre as sedes são peça fundamental e basilar para a possibilidade de produção. Desde a matéria-prima até o produto destinado ao consumidor final, possui peculiaridades e exigências específicas, tornando-o o frete inerente e imprescindível no processo produtivo;
- O processo de industrialização se inicia com a matéria-prima e somente se encerra, verdadeiramente, quando o produto esta devidamente entregue e posto à disposição do consumidor final nas gôndolas dos distribuidores e supermercados. Os fretes realizados transportando tais produtos seja para a fabricação intermediaria (base dos produtos a serem fabricados) ou ao produto finalizado saído da fábrica para o consumidor, requerem fretes por meio de veículos específicos segundo regras da ANVISA e Ministério da Agricultura (SIF);
- Caso o transporte não seja feito dentro das determinações da ANVISA, o produto não será abito ao consumo humano e, por conseguinte, insta claro a necessidade de transporte de movimentação e remoção de mercadorias entre as sedes da empresa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que preenchidos os requisitos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho.

Ventiladas tais considerações, em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, peço vênia, para transcrever o impecável voto do Ministro Humberto Gomes de Barros quando da apreciação de Agravo Regimental em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional - Resp 382.736-SC (2001/0155744-8) - que nos faz refletir sobre a responsabilidade de se criar e defender durante um certo tempo jurisprudência favorável ou desfavorável ao sujeito passivo (Grifos Meus):

"MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS: O fundamento da pretensão revocatória da Súmula é o de que o Supremo Tribunal Federal teria declarado que a Lei Complementar no 70/91, embora formalmente complementar, substancialmente, seria lei ordinária, suscetível de revogação sem o quorum especial, necessário à criação de nova lei complementar. O tema é a âncora - como está na moda dizer - daqueles que entendem que a nossa Súmula foi infeliz. Colaborei na formação da Súmula. Continuo, data vênia, convicto de que agimos acertadamente, ao sumular o Meditei sobre o tema, e consolidei minha certeza de que o tema é de nossa alçada. O próprio Supremo Tribunal Federal proclamou que o conflito entre lei ordinária e lei complementar trava-se no plano da infraconstitucionalidade. Trago comigo o Agravo no Recurso Extraordinário no 274.362, no qual, o Supremo Tribunal Federal, não conheceu recurso extraordinário envolvendo conflito entre normas de lei complementar e de lei ordinária. Então, a competência é nossa.

Recurso Especial no 221.710/RJ, em que o STJ indicou o rumo do Poder Judiciário brasileiro:

Meu entendimento assenta-se na ementa felicíssima do Recurso "A Lei Complementar no 70/91, em seu art. 6º, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1º do Decreto-lei

no 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades.

- A isenção concedida pela Lei Complementar no 70/91 não pode ser revogada pela Lei no 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis. não afeta a isenção concedida pelo art. 6º, II da L.C. 70/91. Entre os requisitos elencados como pressupostos ao gozo do benefício não está inserido o tipo de regime tributário adotado pela sociedade para recolhimento do Imposto de Renda."

A orientação partiu da Segunda Turma. O acórdão foi lavrado pelo Sr. - A opção pelo regime tributário instituído pela Lei no 8.541/92 Ministro Francisco Peçanha Martins. Dele participaram o Ministro-Relator, a Ministra Eliana Calmon e os Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz e Paulo Medina. Para mim, essa é a orientação definitiva a ser seguida pelos tribunais e pelos contribuintes.

Outra razão, que adoto como fundamento de voto, finca-se na natureza do Superior Tribunal de Justiça. Quando digo que não podemos tomar lição, não podemos confessar que a tomamos. Quando chegamos ao Tribunal e assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis conhecedores do Direito, que temos notável saber jurídico. Saber jurídico não é conhecer livros escritos por outros. Saber jurídico a que se refere a CF é a sabedoria que a vida nos dá. A sabedoria gerada no estudo e na experiência nos tornou condutores da jurisprudência nacional.

Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF.

Nos últimos tempos, entretanto, temos demonstrado profunda e constante insegurança. Vejam a situação em que nos encontramos: se perguntarem a algum dos integrantes desta Seção, especializada em Direito Tributário, qual é o termo inicial para a prescrição da ação de repetição de indébito nos casos de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo ou combustível, cada um haverá de dizer que não sabe, apesar de já existirem dezenas, até centenas, de precedentes. Há dez anos que o Tribunal vem

afirmando que o prazo é decenal (cinco mais cinco anos). Hoje, ninguém sabe mais.

Dizíamos, até pouco tempo, que cabia mandado de segurança para determinar que o TDA fosse corrigido. De repente, começamos a dizer o contrário.

Dizíamos que éramos competentes para julgar a questão da anistia. Repentinamente, dizemos que já não somos competentes e que sentimos muito.

O Superior Tribunal de Justiça existe e foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos.

Bem por isso, a Corte Especial proclamou que:

"PROCESSUAL - STJ - JURISPRUDÊNCIA - NECESSIDADE

O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extinguí-la." (AERESP 228432).

Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula no 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Cientes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás.

Nós somos os condutores, e eu - Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam - sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um

passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim.

Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus.

O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nossa papel tem sido derrubar os jurisdicionados.

Peço venia para acompanhar o Ministro Peçanha Martins.

Com essas considerações e louvando-me nesse precedente da lavra do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, peço vénia ao eminentíssimo Ministro-Relator para aderir à divergência."

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

"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;

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

“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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“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:

[...]

§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."

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem

recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS"*, Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):
“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]
§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
 - a. *Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*
 - b. *Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

[...]"
- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):
“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
 - a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;**
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
 - II - utilizados na prestação de serviços:
 - a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.
- [...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

A Receita Federal do Brasil extrapolou sua competência administrativa ao “legislar” limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Nesse *interim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinados à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“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 elastecidos.*

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."*

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

*COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA
– POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO
DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS
DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE
CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N.
10.637/2002 E 10.833/2003.*

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

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

Sendo assim, quanto às matérias trazidas em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, qual seja, se há possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre

- O custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos;
- O custo das embalagens para transporte;
- O valor das despesas portuárias (remoção e movimentação de mercadorias).

Quanto ao custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimento, sem delongas, entendo que deve-se reconhecer o crédito sobre esse item. O que recordo o acórdão 9303-010.147, que consignou a seguinte ementa:

“[...]

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, inclusive remessa para depósito fechado e armazém geral, conforme art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, quais sejam, os fretes na operação de venda. 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.”

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-

006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

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

Sendo assim, compartilho com o entendimento do acórdão recorrido, negando provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto a segunda matéria envolvendo a discussão acerca da possibilidade de se constituir crédito das contribuições sobre custos das embalagens para transporte, recordo, como mencionado anteriormente, que o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade, quando da apreciação do REsp 1.125.253. E, considerando ainda o direcionamento dado por essa turma, nego provimento ao recurso nessa parte. Eis o acórdão 9303-011.356:

“[...]

***EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.***

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.”

Sendo assim, nego provimento.

Em relação à última discussão posta, qual seja, se daria direito ao crédito o valor das despesas portuárias (remoção e movimentação de mercadorias), entendo da mesma forma direcionada pela nobre conselheira Liziane Angelotti:

“A fiscalização quanto às despesas de fretes na operação acima relatada, desconsiderou como crédito neste item: a. serviços de remoção/locação de carretas/containers; b. serviços de instalações portuários.

Antes de ingressar no mérito, vale novamente frisar que não houve qualquer descrição no sentido de se justificar, explicar e dizer quais seriam as hipótese de notas fiscais que não representam DESPESAS QUE COMPÕE O FRETE
Em relação ao mérito, há grave equívoco na glosa de tais créditos.

A impugnante sustenta a legitimidade dos créditos, conforme razões já expostas na defesa, bem como as que seguem.

São totalmente legítimos os créditos originados dos serviços de remoção de carretas ou containers, bem como os créditos oriundos dos serviços de instalações portuárias.

(...)

Os serviços de frete compreendem todas as despesas e gastos vinculados a ele, entre elas, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos, serviços portuários, entre outros.

Tais despesas são intrínsecas ao frete segundo o modal logístico utilizado pela impugnante!

Além disso, podemos reconhecer nas despesas portuárias, além da natureza de despesa ligada à armazenagem, também à continuidade do frete na venda. O que nos dá ainda mais legitimidade no crédito.”

Por considerar tais despesas essenciais e pertinentes a atividade do sujeito passivo e, ainda, enquadrar-se na despesa de frete, a qual considerei anteriormente, é de se negar provimento nessa parte.

Em vista do exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e claras razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interpuesto pela Fazenda Nacional, que suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto há possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre “**1. Custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos**” e sobre “**2. Valores gastos com as despesas portuárias (remoção e movimentação de mercadorias**”, como passo a demonstrar a seguir.

1) Custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos

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

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

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

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

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

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

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

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete de mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

Concluindo, como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

Em vista do acima exposto, voto no sentido dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nesta matéria.

2) Despesas portuárias - remoção e movimentação de mercadorias

Na decisão recorrida entendeu que os serviços de frete compreendem todas as despesas e gastos vinculados a ele, entre elas, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e serviços portuários. Que essas despesas são intrínsecas ao frete segundo o modal logístico utilizado pela Contribuinte.

No entanto, em relação ao direito a crédito sobre o valor dessas despesas com serviços ocorridos nas instalações portuárias (remoção e movimentação de mercadorias), entendo que não faz jus a tais créditos. Esses custos se referem a gastos com serviços relacionados ao porto, com destaque para as de movimentação, remoção, embarque, desembarque e estadia.

No especial a Fazenda Nacional, considera inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito as despesas portuárias de remoção ou movimentação de mercadorias, por falta de previsão legal.

Conforme informado pela Contribuinte, sua atividade concentra-se no ramo de indústria de laticínios, que prescinde de diversos requisitos próprios para o transporte de bens *in natura* desde a produção até a logística de distribuição de seus produtos.

Nesse contexto, analisando a peculiaridade desses serviços demandados no porto, entendo que não há como caracterizar que tais serviços portuários seriam insumos do processo produtivo para a produção de derivados de leite. Explico.

Primeiro porque são serviços pagos e realizados após o encerramento do processo produtivo. Segundo, por não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faz parte do processo de produção), na linha em que decidiu no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, do STJ.

Saliente-se ainda que tais serviços (despesas) não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Por fim, concluo destacando que, as despesas glosadas não se confundem com despesas que podem ser caracterizada como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e que, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

Assim, por considerar que tais despesas não são essenciais e pertinentes a atividade produtiva da Contribuinte e, ainda, não se enquadrar como despesa de frete, é de se **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nessa matéria, uma vez que a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos