



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13830.900532/2012-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-001.181 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 15 de julho de 2020
Recorrente GUACIRA ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

PIS/PASEP. CRÉDITO SOBRE TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.

Com o advento da MP nº 1.858-6, atual MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, artigo 14, inciso V e § 1º, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, as receitas de transporte internacional de cargas ou passageiros estão isentas do PIS e da Cofins, não gerando direito a créditos das contribuições na sistemática não cumulativa.

PIS/PASEP. CRÉDITO SOBRE 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 10.637, de 2002 e 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/PASEP, 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.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. TRANSPORTE DE INSUMOS DO LOCAL DO DESEMBARÇO ADUANEIRO ATÉ O ESTABELECIMENTO DA CONTRIBUINTE. ENQUADRAMENTO.

Enquadram-se como insumo, inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, as despesas relacionadas com os serviços de transporte de mercadorias/insumos, provenientes do exterior, do local do desembarço aduaneiro até o estabelecimento da contribuinte por se conformarem com o conceito de insumo estabelecido no REsp nº 1.221.170/PR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, concedendo crédito sobre os serviços de transporte de mercadorias/insumos provenientes do exterior, do local do desembarço aduaneiro até o estabelecimento da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o presente acórdão da análise de pedido de ressarcimento (PER/Dcomp n.º 34632.50104.191110.1.5.10-6702) de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, regime não cumulativo, mercado interno, 3º trimestre de 2009.

O referido PER foi objeto de Ação Fiscal, MPF n.º 0811800-2012-00050-3.

A Informação Fiscal que analisou os períodos de janeiro/2005 a junho/2010, fls. 27 a 33, assim dispõe:

(...)A contribuinte foi cientificada que não há previsão legal para crédito do PIS/COFINS sobre a integralidade das despesas necessárias à aquisição de receitas e para a fiscalização acatar decisões do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) em procedimentos fiscais distintos, como alegou durante o procedimento fiscal para justificar créditos glosados pela fiscalização.

Na amostra analisada, foram constatadas as seguintes incorreções, cujos valores dos créditos do PIS/COFINS serão glosados:

1 - créditos em duplicidade/triplicidade. Documentos relacionados no Anexo I do Termo de Intimação Fiscal n.º 0003;

2 - créditos sobre serviços de transporte internacional de arroz da Argentina ao Brasil (CFOP 7358), isentos de PIS e COFINS conforme art. 14, inciso V e § I da Medida Provisória 2158-35/2001 e, art. 46, inciso V da Instrução Normativa 247/2002. Portanto, não há direito ao crédito conforme o inciso II do § 2º, o inciso I do § 3º, todos do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Documentos relacionados no Anexo III do Termo de Intimação Fiscal n.º 0003;

3 - créditos sobre serviços de transbordo de mercadorias efetuados por intermédio do Sindicato dos Trabalhadores Mov. Mercad. De Ourinhos CNPJ

54.699.962/0001-00, sem incidência de PIS/COFINS (Artigo 150, inciso VI, c, da Constituição Federal; Artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional; Artigo 8º, inciso IV da Lei 10.637/2002; e Artigo 10, inciso IV, da Lei 10.833/03). Portanto, não há direito de crédito conforme o inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Documentos relacionados no Anexo IV do Termo de Intimação Fiscal n.º 0003;

4 - crédito sobre serviços de transporte de produtos em elaboração/acabados (arroz descascado/embalado na filial no Estado do Rio Grande do Sul) entre estabelecimentos da própria contribuinte; que não atende a nenhum dos requisitos do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10833/2003. Documentos relacionados no Anexo V do Termo de Intimação Fiscal nº0003- 5 - créditos indevidos tomados sobre valores transcritos erroneamente a maior nas planilhas de cálculos. Documentos relacionados no Anexo II do Termo de Intimação Fiscal nº 0.003;

6 - créditos sobre serviços de transporte de mercadorias/insumos , provenientes do exterior, do local do desembarço aduaneiro até o estabelecimento da contribuinte, que por si só não constituem hipótese prevista de créditos na forma do artigo 3º, I e II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, visto que ainda que possam compor o custo de aquisição de bens adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no País, tal custo de aquisição não gera direito de créditos, por força do inciso I do § 3º do mesmo artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Documentos relacionados no Anexo Único do Termo de Intimação Fiscal nº 0005.

Cientificada da decisão em 11/10/2013 (fl. 40), a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade em 12/11/2013 (fls. 02/18), requerendo devida correção do crédito em comento:

(...)RAZÕES DA INCONFORMIDADE (...)Em resumo as incorreções mencionadas referem-se à (a) créditos tomados em duplicidade; (b) créditos sobre serviço de transporte internacional de arroz da Argentina para o Brasil; (c) sobre serviços de transbordo de mercadorias contratados por meio de sindicato representativo de categoria profissional; (d) sobre transporte produtos acabados/em elaboração entre estabelecimentos próprios da contribuinte, e (e) sobre transporte de matérias primas e insumos importados do local do desembarço até o estabelecimento da contribuinte.

(...)A premissa básica é que a contribuinte é pessoa jurídica que tem como objetivo principal o benefício e empacotamento de cereais, fabricação de subprodutos derivados de cereais, exploração do comércio atacadista, importação e exportação de arroz (notadamente), cereais e produtos alimentícios.

Dessa forma, compra cereais e os transfere (acabados ou semiacabados) entre suas unidades, cada uma responsável por uma parte do processo produtivo.

Como Contribuinte, está sujeita ao recolhimento da contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, na modalidade "não-cumulativa", segundo disciplina das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03.

(...)A Fiscalização, aplicando um equivocado conceito para o termo "insumos", distorcendo a aplicação do art. 3º, inciso II das mencionadas LL 10.637/02 e 10.833/03, efetuou a glosa de créditos tomados sobre uma série de serviços que, conforme concluiremos, é equivocada e vai de encontro ao recente posicionamento das Turmas Julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

(...)CONCEITO DE INSUMO E AS GLOSAS APLICADAS PELA AUDITORIA Nesse tema, é bem de se observar, que o art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10-833/03 não definiram um conceito fechado para "insumo" e que, diante da lacuna, a Receita Federal, por meio das Instruções Normativas 247/02 (art. 66, § 5º) e 404/04 (art. 8º, § 4º) procurou estabelecer os parâmetros mais restritivos possíveis para definir "insumo". Esses parâmetros, por óbvio, ditam o trabalho das auditorias que, então, passam a aplicar "glosas" deixando a cargo do contribuinte a inglória missão de ter que provocar a DRJ e o CARF.

Tem-se, dessa maneira, instalada a discórdia entre o Fisco e contribuintes.

Como a interpretação das auditoras (extremamente restritiva) difere da orientação jurisprudencial, a construção desse conceito DEVE ser realizada com apoio de precedentes dos colegiados administrativos e judiciais.

O entendimento do fisco, cristalizado nas mencionadas IINN 247/02 e 404/04, aproxima-se do mesmo conceito de "insumo" estabelecido pelas normas de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI, aprovado pelo Decreto n. 7.212/10).

(...)Nesse sentido, não se pode simploriamente reduzir "insumo" (para fins de crédito de PIS e COFINS) àquilo que entra em contato físico com um produto, até mesmo porque que as normas do PIS e da COFINS, diferentemente daquela que rege o IPI, permitem também créditos sobre serviços.

Ao nosso sentir, parece um pouco difícil enquadrar "serviços" nas categorias "matéria-prima", "material de embalagem" ou "produto intermediário". Esses aspectos parecem ser suficientemente elucidativos para conclusão de que, em se tratando de tributos com materialidades totalmente distintas, não basta o parâmetro da legislação do IPI para demarcação das balizas no campo do PIS e da COFINS.

Mais do que isso, a leitura das LL 10.637/02 ou 10.833/03 revela que em nenhum momento se menciona a legislação do IPI como parâmetro. Se as IINN 247/02 e 404/04 assim o fazem, são manifestamente ilegais.

É levando em conta esse panorama que a jurisprudência do CARF (inclusive de seu Conselho Superior) não tem admitido o conceito restritivo adotado pelas autoridades fiscais. Nesse sentido:

(...)Assim sendo, forçoso concluir que o conceito restritivo do IPI não é adequado para definir a acepção de "insumos", segundo dizer do art. 3º, inciso II da LL n. 10.637/02 e 10.833/03.

Estabelecido esse parâmetro, passemos à análise dos créditos glosados pela Auditoria.

Boa parte dos créditos diz respeito aos (a) serviços de transporte de produtos acabados ou em elaboração, entre estabelecimentos da própria contribuinte, (b) os serviços de transporte de arroz da Argentina para o Brasil e (c) os serviços de transporte de arroz importado que ocorre entre o local do desembarço aduaneiro e o estabelecimento da empresa responsável pela industrialização do produto.

Para fundamentar a informação fiscal busca amparo a Solução de Divergência 12, de 08 de abril de 2008, segundo a qual o transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais não gera direito a crédito a ser descontado das contribuições ao PIS e da COFINS.

O (incorreto) entendimento fundamentado na (também incorreta) Solução de Divergência 12/2008, utilizam como premissa o mesmo critério do IPI, ou seja, a lógica do "crédito físico" segundo a qual apenas os insumos que integram fisicamente o produto final geram direito ao crédito e que, conforme vimos, não é adequado para o PIS e a COFINS.

Isso porque o direito ao crédito deve corresponder à integralidade das despesas necessárias à aquisição de receitas. Nesse ponto lembremos sempre que a aquisição de receitas é o critério material do PIS e da COFINS não cumulativos, diferente do critério material do IPI que é a saída de produtos industrializados.

Mais do que isso, a leitura atenta da Solução de Divergência n. 12/2008 nos revela que o caso se referia a frete de transferência realizado pela própria pessoa jurídica, à medida que se diz que os insumos utilizados na atividade de transporte não geram direito a crédito.

A autuada teve glosados créditos relativos a fretes contratados com terceiros (Anexos II e IV do Termo de Diligência Fiscal n. 001).

Ora, a prestação de tais serviços (transporte de arroz) é imprescindível para que a Autuada, uma cerealista, obtenha receitas tributáveis pela contribuição ao PIS e pela COFINS.

Sem isso, não existiria atividade produtiva.

A interpretação que a Autoridade Fiscal faz em relação ao art. 3º, inciso II das LL 10.637/02 e 10.833/03 ao não permitir os créditos sobre transporte de matérias-primas e produtos acabados ou em elaboração é equivocada, pois, além de destoar também nega vigência ao art. 3º, inciso II que menciona dar direito a crédito os "serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

Um serviço é algo imaterial, razão pela qual nunca se agregará fisicamente a um produto.

(...)Mais do que isso, o entender da Autoridade Fiscal esbarra nos recentes pronunciamentos do CARF, do qual se pode destacar o acórdão 3301-001.577:

CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES. As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. (CARF, 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, la Turma Ordinária, Processo 10680.722403/2010-35, Acórdão 3301-001.577, Rei. José Adão Vitorino de Moraes, j. 21.08.2012)

No voto-condutor o relator ponderou, que as despesas com transporte de produtos em elaboração para conclusão em outra unidade fabril, constituem custos de produção e se enquadram no inciso II do art. 3º, caput, das LL 10.637/02 e 10.833/03.

Já os fretes para transporte de produtos acabados constituem despesas na operação de vendas e se enquadram no inciso IX do art.3º.

(...)No mesmo sentido, em relação aos créditos de serviços tomados (comprovadamente) de pessoa jurídica (Sindicato dos Trabalhadores na Movimentação de Cargas de Ourinhos), elaborou toda uma construção para dizer que, na sua ótica, os pagamentos são feitos à pessoa física e que por isso incidia a vedação do art. 3º, § I, inciso I das LL 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse ponto a fiscalização chega ao extremo de distorcer a realidade (o pagamento inegavelmente foi feito a pessoa jurídica) e afirmar que os prestadores de serviços eram pessoas físicas.

Os serviços de transbordo foram comprovadamente contratados e pagos à **pessoa jurídica** (Sindicato dos Trabalhadores na Movimentação de Cargas de Ourinhos).

(...)PEDIDOS Ante o exposto a Recorrente vem respeitosamente REQUERER o recebimento da inconformidade, seu processamento nos moldes regimentais e envio para julgamento pela Delegacia da Receita Federal (DRJ) competente, de quem se espera decisão que ao final:

(a) corrija a acepção do termo "insumo" empregado pela Auditoria e, fazendo correta aplicação do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, autorize a tomada de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relativamente aos (i) serviços de transporte de produtos acabados ou em elaboração, entre estabelecimentos próprios (ii) aos serviços de transporte de arroz da Argentina para o Brasil e (iii) aos serviços de transporte do insumo importada do local do desembarço aduaneiro até seu estabelecimento, por se constituírem em despesas fundamentais ao exercício da atividade econômica, conforme reconhecido pela jurisprudência do CARF;

(b) corrija a distorção praticada pela Auditoria, que considerou pagamento a pessoas físicas aqueles que comprovadamente (segundo as informações dos autos) foram realizados ao Sindicato dos Trabalhadores na Movimentação de Cargas de Ourinhos (CNPJ/MF 54.699.962/0001-00), e que portanto são passíveis de serem creditados nos termos do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03;

(c) por consequência, que os pedidos de ressarcimento/compensação realizados pela Contribuinte sejam homologados integralmente, reformando-se o despacho decisório atacado, que aplicou glosa indevida sobre créditos legitimamente tomados pela Contribuinte.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.

As despesas com frete na venda do produto final só dão direito a crédito da contribuição nas operações de venda, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações.

ISENÇÃO. RECEITA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.

Com o advento da MP n.º 1.858-6, atual MP n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, artigo 14, inciso V e § 1º, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, as receitas de transporte internacional de cargas ou passageiros estão isentas da Cofins desde que comprovado com documentos hábeis.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente contesta as glosas com (a) aos créditos sobre serviço de transporte internacional de arroz da Argentina para o Brasil; (b) serviços de transbordo de mercadorias contratados por meio de sindicato representativo de categoria profissional; (c) transporte produtos acabados/em elaboração entre estabelecimentos próprios da contribuinte, e (d) transporte de matérias primas e insumos importados do local do desembarço até o estabelecimento da contribuinte, por se constituírem em despesas fundamentais ao exercício da atividade econômica.

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo “insumo” ou “bens e serviços, utilizados como insumo”:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;

b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

A despeito do meu entendimento pessoal, o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

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

O acórdão proferido foi assim ementado:

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. 543C 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. 543C 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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Passo à análise das glosas na seqüência referida no Recurso Voluntário.

(a) aos créditos sobre serviço de transporte internacional de arroz da Argentina para o Brasil;

Conforme consta na Informação Fiscal, a glosa se refere a créditos sobre serviços de transporte internacional de arroz da Argentina ao Brasil (CFOP 7358).

A autoridade fiscal especifica que há impossibilidade de creditamento, face ao disposto na MP n.º 2.158-35/ 2001 e no inciso II do § 2º, o inciso I do § 3º, todos do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

MP n.º 2.15835/ 2001

“Art.14.Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS** as receitas:

(...)

V do **transporte internacional de cargas** ou passageiros;”

Transcrevo os artigos da Lei 10.833/2003, que repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002, que tratam do creditamento de PIS e 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 n.º 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)

(...)

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

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

Verifica-se assim que em relação ao serviço de transporte internacional de mercadorias, inexistente previsão nas hipóteses do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, para o crédito em relação a tais serviços, uma vez que os mesmos são isentos de PIS e Cofins, bem como tais serviços devem ser adquiridos de uma pessoa jurídica domiciliada no país, o que não está comprovado nos autos.

Como precedente cito o Acórdão nº 3403-001.690:

ASSUNTO: COFINS

Período de apuração: 3o trimestre de 2004 2o trimestre de 2005

Ementa: CRÉDITO. COFINS. FRETES INTERNACIONAIS SUBCONTRATADOS.

Há impossibilidade legal de creditamento em relação a serviços isentos, como o transporte internacional de cargas.

RESSARCIMENTO. COFINS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Por expressa vedação legal, não cabe atualização monetária no ressarcimento de COFINS.

Assim, mantenho a glosa em relação a esta matéria.

(b) serviços de transbordo de mercadorias contratados por meio de sindicato representativo de categoria profissional;

Conforme consta na Informação Fiscal, a glosa se refere a créditos sobre serviços de transbordo de mercadorias efetuados por intermédio do Sindicato dos Trabalhadores Mov. Mercad. De Ourinhos CNPJ 54.699.962/0001-00, sem incidência de PIS/COFINS (Artigo 150, inciso VI, c, da Constituição Federal; Artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional; Artigo 8º, inciso IV da Lei 10.637/2002; e Artigo 10, inciso IV, da Lei 10.833/03).

Com relação à contribuição para o PIS/PASEP, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, prevê para os sindicatos, federações e confederações a incidência apenas sobre a folha de salários, à alíquota de um por cento:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

V - sindicatos, federações e confederações;

O parágrafo 2º, inciso II, do art. 3º, das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, citados e transcritos anteriormente, prevê que as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, ou seja, isentas, alíquota zero ou não alcançada por ela, o que seria o caso da receita dos serviços prestados por entidades sindicais dos trabalhadores, não dão direito a créditos.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a Lei n.º 13.105/2015 (novo CPC), art. 373, inciso I, e a Lei n.º 9.784/1999, art. 36, preveem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

Assim, por não restar comprovado que os serviços de transbordo de mercadorias contratados por meio de sindicato representativo de categoria profissional foram tributados pela contribuição, mantém-se a glosa em relação a esta matéria.

(c) transporte produtos acabados/em elaboração entre estabelecimentos próprios da contribuinte, e

Segundo consta na INFORMAÇÃO FISCAL tais créditos seriam sobre serviços de transporte de produtos em elaboração/acabados (arroz descascado/embalado na filial no Estado do Rio Grande do Sul) entre estabelecimentos da própria contribuinte.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

No caso, tais despesas não se enquadram no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de transporte de produtos acabados, ou seja, efetuadas posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda e ainda não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, por terem ocorrido antes da operação de venda.

Em relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, o Parecer Cosit n.º 05 de 2018 expressa entendimento de que tais gastos não podem ser considerados insumos., conforme refere 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 n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 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)

Apesar do entendimento manifesto, inclusive em acórdão anteriores, sobre a redação da referida norma legal sobre “frete na operação de venda” independesse da mudança de titularidade da mercadoria incluindo, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, pois o centro de custo “operações de venda” contemplaria os fretes sobre produtos acabados, a jurisprudência dominante no STJ tem sido no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados, conforme colacionado abaixo:

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[...omissis....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

[.....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema". Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

(grifos do original)

Nesse sentido, em decisão recente, a 3ª Turma da CSRF, no Acórdão n.º 9303-010.249, de 11 de março de 2020, assim se manifestou, conforme ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp n.º 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit n.º 05, de 17/12/2018.

(...)

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit n.º 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição 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.

Apesar de constar no despacho que esses fretes abrangeriam também serviços de transporte de produtos em elaboração, pela descrição constante nos autos

SERV.TRANSP.ENTRE ESTAB. ANEXO V –TIF 3, não há essa distinção com produtos acabados e comprovação nos autos da essencialidade e relevância para fins de enquadramento no conceito de insumo, razão pela qual mantenho a glosa no total dos fretes entre estabelecimentos da própria contribuinte.

Assim, mantenho a glosa em relação a esta matéria.

(d) transporte de matérias primas e insumos importados do local do desembaraço até o estabelecimento da contribuinte,

Conforme consta na Informação Fiscal, a autoridade fiscal glosou tais créditos pelo seguinte fundamento:

créditos sobre serviços de transporte de mercadorias/insumos , provenientes do exterior, do local do desembaraço aduaneiro até o estabelecimento da contribuinte, que por si só não constituem hipótese prevista de créditos na forma do artigo 3º, I e II, da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, visto que ainda que possam compor o custo de aquisição de bens adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no País, tal custo de aquisição não gera direito de créditos, por força do inciso I do § 3º do mesmo artigo 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003

Verifica-se que tratam-se de operações distintas do transporte internacional, mas sim de etapa posterior (já em território nacional) de transporte do local do desembaraço aduaneiro até o estabelecimento da contribuinte, não se confundindo a operação de importação de um bem e a prestação de serviços contratados no mercado interno com a finalidade de destinar os bens importados ao estabelecimento industrial, para posterior venda. Assim, são dispêndios realizados no país e pagos para pessoas jurídicas aqui domiciliadas, estando em consonância com o disposto no inciso I do § 3o do artigo 3o das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003.

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei n.º 1.598/1977, assim dispondo:

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

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

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

Portanto da análise da legislação, verifica-se que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não consta nos autos informação de que os insumos importados não teriam sido onerados pelas contribuições, amoldando-se então a previsão legal para este aproveitamento.

Não obstante tais despesas de frete não se enquadrarem no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, entendo que esta glosa deve ser revertida, pois além deste tipo de despesa se amoldar a recente decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar

o critério da essencialidade e relevância, trata-se não de frete em operação de venda, mas sim de custo agregado ao valor do insumo.

CONCLUSÕES

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apresentado, concedendo crédito sobre os serviços de transporte de mercadorias/insumos, provenientes do exterior, do local do desembarço aduaneiro até o estabelecimento da contribuinte, negando provimento em relação às demais matérias.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges