



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13951.000345/2004-06
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-010.476 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de junho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA MISTA AGROPECUÁRIA DO BRASIL -
COOPERMIBRA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (art. 3º, II das Leis nºs 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte.

PIS. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO.

O frete na aquisição de insumos não pode ser considerado insumo do processo produtivo, pois este ainda nem se iniciou quando da aquisição do serviço. Porém, permite-se o aproveitamento do crédito sobre esses serviços de frete ao agregar custo ao insumo. O crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições, o serviço de frete também não gera direito ao crédito.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS.

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, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto ao tratamento de efluentes, por unanimidade, acordam em negar-lhe provimento, (ii) quanto ao frete na transferência de insumos (produtos vegetais) entre estabelecimentos, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), que lhe deu provimento e (iii) quanto ao frete na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(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, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional contra decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-003.520**, de 01/12/2016 (fls. 515/544), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

O presente processo foi instaurado para fins de análise de Declaração de Compensação (não eletrônica) protocolada em 23/09/2004 (fl. 03), onde a contribuinte indicou um crédito de **PIS**, regime não cumulativo - Mercado Externo e um débito de COFINS (cumulativa) de mesmo valor, relativo ao período de apuração: 12/2003.

Encaminhado para análise, juntou-se à fl. 38, um “**Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS**” relativo ao 3º trimestre de 2004 (Mercado Externo), onde consta a entrega da Declaração de Compensação acima mencionada.

Após procedimento de análise pela Fiscalização, foi prolatado o Despacho Decisório pela DRF/Maringá/PR (fls. 260/321) acolhendo parcialmente as compensações, com a **glosa de parte dos créditos**, conforme abaixo:

(i) as saídas de mercadorias destinadas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação sem a comprovação da efetiva destinação ao exterior, não podem ser acatadas para fins de cálculo de crédito a ser ressarcido, vinculado ao mercado externo;

(ii) o critério de alocação dos créditos às receitas do mercado interno x exportação, somente alcança os custos, despesas e encargos comuns (rateio); sendo possível identificar que os custos, despesas e encargos estão vinculados a uma determinada receita, os créditos decorrentes devem ser vinculados diretamente, sem o rateio; o método de determinação dos créditos adotado pela empresa deve ser utilizado consistentemente para todos os custos, despesas e encargos e para todo o ano-calendário;

(iii) apropriados os créditos nas datas da escrituração das entradas, em detrimento das datas de emissão dos documentos fiscais (NF), não podem ser admitidas apropriações de créditos relativos a produtos aos quais a legislação atribua alíquota zero para PIS, ainda que tais aquisições possam ter sido efetivadas sob vigência de alíquota diversa;

(iv) o eventual recolhimento de contribuição em operações de mercado anteriores não implica ou obriga o creditamento equivalente em operações subsequentes;

(v) o frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda de insumos para produção deve integrar o custo de aquisição, com base na boa técnica contábil e o disposto no art. 289 do RIR/99, sendo o crédito apropriado pelas regras específicas;

(vi) não há base legal para creditamento sobre aquisições de serviços de fretes nas operações de transferências de insumos entre estabelecimentos diferentes da mesma empresa;

(vii) não se admitem como créditos básicos, as aquisições de serviços não caracterizados como insumos, nos termos da legislação de regência;

(viii) cooperativa que adquirir mercadorias vegetais *in-natura*, de pessoa física residente no País, e que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar esses produtos, caracteriza crédito presumido, como operadora na condição de cerealista. Nessa condição, relevantes o tipo e classificação NCM dos produtos;

(ix) produtos recebidos de PF cooperadas: é de se ressaltar a natureza do ato cooperativo; a entrega de produção pelo cooperado e recebimento pela cooperativa e um ato cooperativo; não há de considerá-la na apuração do crédito como bens adquiridos para revenda;

(x) a adoção antecipada da entrada das sociedades cooperativas na não-cumulatividade, não teve o condão de antecipar a entrada em vigência da Lei nº 10.925, de 2004;

(xi) a cooperativa operando na condição de cerealista, somente faz jus ao crédito presumido da contribuição se as vendas forem realizadas para empresas classificadas como agroindústria, em operações de mercado interno;

(xii) ainda na condição de cerealista, não há previsão legal para creditamento presumido relativo a exportação de mercadorias adquiridas de fornecedores pessoas físicas.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 325/381), tecendo argumentos sobre os itens glosados no Despacho Decisório, conforme abaixo pontuados:

a) quanto ao critério de rateio e apuração dos créditos vinculados à exportação, afirma que cabe ao contribuinte a escolha do método de apropriação; a Fiscalização alterou o critério adotado e requer a sua manutenção pelo método de rateio proporcional à receita bruta;

b) quanto aos “adubos, fertilizantes e defensivos” adquiridos antes de 26/07/2004, diz que os créditos correspondentes não foram acatados pela Fiscalização porque a sua escrituração teria ocorrido entre 26/07 e 31/07/2004. Diz que o que deve prevalecer é a data da emissão da nota fiscal e não a data da escrituração;

c) sobre os frete sobre compras de bens para revenda tributados à alíquota zero, salienta que *“mesmo que a mercadoria esteja sujeita à alíquota zero, os frete sobre as compras destas mercadorias estão onerados pelo PIS e COFINS, onerando o custo final de aquisição.”*

d) quanto aos frete sobre transferências de insumos entre estabelecimentos, alega que a previsão legal são os incisos I e II do art. 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, requer a manutenção do total dos fretes pagos;

(e) questiona que a glosa dos créditos sobre os “serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais” prestado pela empresa especializada GESCO projetos, que no decorrer do processo produtivo são gerados resíduos que devem passar por tratamentos específicos (controles), serviços devem ser considerados insumos e passíveis de creditamento;

(f) sobre o crédito presumido “para pessoas jurídicas que produzam as mercadorias destinadas a alimentação humana ou animal” em relação às aquisições de PF e PJ. Afirma que é equiparado a estabelecimento produtor e que por realizar o beneficiamento dos grãos por meio de procedimentos próprios, pratica atividade industrial; detalha o seu processo produtivo, discorda da interpretação dada pelo Fisco;

g) reclama da “ilegítima restrição aos créditos pela utilização de CFOP de venda de mercadorias.” Essas mercadorias exportadas são adquiridas no mercado interno; alega excesso de formalismo, e que a Fiscalização leva em conta apenas os CFOP indicados erroneamente, nas NF de saída;

(h) a questão do crédito presumido de julho de 2004, adiciona que pelo fato do agente fiscal equivocadamente não ter enquadrado a contribuinte como produtora de mercadorias relacionadas no §5º do artigo 3º da lei 10.833/2004, mas entender que se trata de cerealista conforme §11 do artigo 3º da lei 10.833/2004, indeferiu o crédito presumido sobre a aquisição de lenha utilizada como insumo na produção;

i) das “vendas efetuadas com suspensão”, afirma que a Fiscalização entende que a suspensão passou a vigorar a partir de 04/04/2006 (art. 11 da IN nº 660, de 2006) mas que tal

dispositivo buscou inovar o disposto no inc. III do art. 17 da Lei nº 10.925, de 2004 que determina que o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004 produza efeitos desde 1º de agosto de 2004;

(j) tece considerações acerca das exclusões dos repasses aos associados. Aduz que considerou não comprovadas parte dessas exclusões mas que todas foram contabilizadas;

(k) alega que a Fiscalização entendeu que algumas vendas efetuadas para associados (adubos, defensivos, sementes, corretivos) não poderiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições por se tratarem de mercadorias sujeitas à alíquota zero. Afirma que tem o direito de efetuar essas exclusões em conformidade com o inc. II do art. 15 da MP 2.158-35;

(l) efetuado a reclassificação das vendas com o fim específico de exportação que não tiveram a efetiva comprovação mediante RE e Memorandos nos meses de agosto e setembro de 2004, para vendas efetuadas com suspensão das contribuições para o PIS e a COFINS;

(m) ao contrário do firmado no Despacho Decisório, os seus créditos devem ser corrigidos pela taxa Selic, consoante previsto no art. 39, § 4º da Lei nº 9.250, de 1995.

Por fim, requer, o direito ao crédito sobre a totalidade das despesas de serviços utilizados como insumos e do crédito presumido na plenitude da lei, considerando o processo produtivo, e ao final, havendo saldo credor, permitindo sua compensação com demais débitos do contribuinte junto à RFB e/ou ressarcimento em dinheiro.

A DRJ em Curitiba (PR), apreciou a peça impugnatória e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **06-38.835**, de 18/12/2012, (fls. 431/463), considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, por entender que:

(i) a determinação do crédito pelo método do rateio proporcional, entre receitas de exportação e receitas do mercado interno, somente é aplicável se os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas;

(ii) havendo previsão legal, o momento para as pessoas jurídicas se utilizarem do crédito para o desconto da contribuição devida ou para o pedido de compensação ou ressarcimento é o da data de aquisição da mercadoria;

(iii) o frete pago em decorrência da aquisição de mercadorias para revenda integra o custo de aquisição dessas mercadorias. Assim, a possibilidade de apropriação de crédito que venha a ser calculado sobre a despesa de frete, deve ser determinada em função da também possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos próprio bem transportado;

(iv) os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos das Contribuição, por falta de previsão legal;

(v) **conceito de insumos**: no cálculo da contribuição para o PIS e para a COFINS, o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços;

(vi) se a empresa não comprova a existência de erros na adoção dos CFOP em suas NF de saída e se, sendo ela considerada cerealista, não há previsão legal para o registro de créditos em face da aquisição de mercadorias de fornecedores PF para fins de destiná-las ao mercado externo; é descabida a concessão de crédito presumido;

(vii) o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa;

(viii) nos termos da legislação, é dever do julgador observar o entendimento da RFB quando expresso em atos normativos; a base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep é o faturamento deduzido das receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero, expressamente discriminadas na legislação;

(ix) a falta de comprovação capaz de evidenciar as aquisições da cooperativa efetuadas de fornecedores PJs associadas ou cooperadas, aquisições essas vinculadas aos repasses efetuados, deve-se manter o não acatamento dos referidos créditos;

(x) é incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos ao PIS.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário (fls. 471/507), repisando e reiterando os termos da Manifestação de Inconformidade, requerendo a validade integral dos créditos pleiteados.

Vale destacar apenas que, no Recurso não foram trazidas considerações específicas quanto a algumas questões debatidas pela decisão de primeira instância, quais sejam: **(i)** o método de rateio proporcional; **(ii)** os créditos dos adubos, fertilizantes e defensivos adquiridos antes de 26/07/2004; **(iii)** a alegação de equívoco na indicação do CFOP em NF; e **(iv)** a reclassificação das vendas com o fim específico de exportação.

Da decisão recorrida

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-003.520**, de 01/12/2016, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que deu PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Nessa decisão, o Colegiado assentou que o conceito de insumo pela legislação da Contribuição para o PIS e à COFINS, não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Nessa toada, quanto as glosas, de forma resumida, concluiu da seguinte forma:

(i)- Linha 01 - Bens para revenda: **Reversão** da glosa dos créditos dos **fretes pagos na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero**;

(ii) Linha 02 - Bens utilizados como insumos: **Reversão** da glosa dos **fretes para transferência dos insumos entre estabelecimentos**;

Linha 03 - Serviços utilizados como insumos: **Reversão** da glosa dos **serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais por se tratar de custo da produção**;

Linha 18 - **Crédito Presumido** - Atividades Agroindustriais: **Mantida a glosa** por ter sido realizada em conformidade com a legislação então vigente;

Linha 24 da Ficha 5 - **Outras exclusões**: **Mantida a glosa** vez que não apresentados documentos ou informações que comprovassem as operações efetuadas com associados não reconhecidas pela fiscalização;

E, por fim, acréscimo **Taxa SELIC sobre crédito de ressarcimento**: Vedada pela Lei (art. 13, II c/c 15, II, Lei n.º 10.833/2003).

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão n.º 3402-003.520**, de 01/12/2016, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 546/562), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir em relação as seguintes matérias: **(1) ao conceito de insumos (divergência genérica válida para todos os itens deste recurso)**; direito ao crédito em relação: **(2) aos custos com tratamento de efluentes** - resíduos da atividade industrial;

Requer a Fazenda Nacional, que seja admitido o presente recurso, em razão da divergência apontada e, no mérito, que lhe seja dado provimento, restabelecendo a glosa dos custos dos fretes na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero (Linha 01); dos fretes para transporte de insumos entre estabelecimentos do próprio contribuinte (Linha 02); e dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais (Linha 03).

(1) Conceito de insumos (divergência genérica válida para todos os itens deste recurso)

Alega que a questão nuclear prende-se à definição de insumos considerados como crédito no regime de incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS.

Aduz que considera inadequado entender por insumo os gastos com bens ligados supostamente “essenciais ao processo produtivo”, já que esse entendimento adota noção extremamente subjetiva. **Somente devem ser considerados insumos**, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens a serem vendidos, dos quais decorrem o auferimento de uma receita.

Conclui que “para se falar em insumo é necessária a vinculação do bem/serviço com a atividade fim da empresa e a aplicação direta deles ao processo produtivo dos bens destinados à venda é que se defende a manutenção das glosas realizadas pela fiscalização”.

Sobre esse conceito, afirma, que o Colegiado divergiu do entendimento exposto no **Acórdão** trazido como **paradigmas** n.º 203-12.448.

Reforça que no **Acórdão recorrido**, o Colegiado amplia o conceito de insumo, entendendo-o como todos os bens e serviços necessários e essenciais ao **processo produtivo**, ainda que não haja contato direto com o produto beneficiado, segundo entendimento intermediário entre a legislação do IPI e do IRPJ.

De outro lado, no **Acórdão paradigma** exige, para a caracterização de insumo, que sofra, em função de **ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação**, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas (entendimento restritivo proveniente da legislação do IPI).

Cotejando os Acórdãos recorrido e paradigma, observa-se que nos acórdãos confrontados: discute-se o conceito de insumos do PIS/COFINS, regime não-cumulativo, quanto à interpretação e aplicação do art. 3º, II, das Leis nº Lei nº 10.637, de 2003 (IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004) para fins de creditamento do PIS/COFINS não-cumulativo.

(2) Custos com tratamento de efluentes - Resíduos da atividade industrial.

Alega que nenhum dos bens admitidos como insumos pelo Acórdão recorrido atendem aos requisitos de conceito de insumo. “Com efeito, as despesas/custos glosados pela Fiscalização não sofrem 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”.

O Acórdão recorrido, assentou pela reversão da glosa, eis que **os serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais integram o custo da produção de qualquer empresa industrial, sendo-lhes necessárias**, inclusive, para o regular cumprimento das normas ambientais e sanitárias (Anvisa).

Em sentido diametralmente oposto, apontou o **Acórdão paradigma nº 202-19.127**, no qual, decidiu que custos com tratamento de resíduos industriais não integram o conceito de insumos, não gerando, portanto, direito a crédito.

Veja-se que o paradigma, considerou, ao revés do que fez a decisão recorrida, que custos com tratamento de resíduos industriais não geram direito a crédito. Houve, portanto, clara divergência quanto à interpretação e aplicação do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Com base em tais considerações, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 564/569, que analisou apenas as duas primeiras divergências alegadas, entendeu por **dar seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para todas as matérias.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do **Acórdão nº 3402-003.520**, de 01/12/2016, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 607/625, aduzindo, em apertada síntese que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não deve ser conhecido e, caso não seja esse o entendimento, que seja negado provimento, mantendo-se o Acórdão recorrido nos pontos atacados.

Aduz que é imperioso a inadmissibilidade do apelo especial haja vista que não restou comprovadas as divergências jurisprudenciais apontadas para as matérias discutidas, quais

sejam: “*custo do frete na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero (Linha 01); fretes para transporte de insumos entre estabelecimentos do próprio contribuinte (Linha 02) e, dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais (Linha 03)*”.

No mérito, alega que não se pode admitir a interpretação restritiva do conceito de insumo, apenas para alcançar matérias primas, produtos intermediários e serviços aplicados diretamente na produção, mas compreender todo e qualquer custo necessário para as atividades produtivas do sujeito passivo, sendo que os valores indicados se enquadram nesta situação. Resta evidente, portanto, que os valores pretendidos decorrem de gastos com insumos necessários e indispensáveis para suas atividades, gerando os créditos pretendidos.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Verifico que o Contribuinte pede, em suas contrarrazões, que o recurso da Fazenda Nacional **não seja conhecido**, pois não comprova as divergências apresentadas.

Porém, esclareça-se que a Fazenda Nacional apresentou recurso especial genérico, suscitando divergência jurisprudencial sobre o conceito de insumo, alegando que, diferentemente do que decidiu o acórdão recorrido, somente deveria ser considerado insumo passível de geração de crédito aquele que sofresse desgaste ou consumo em face da contato com o produto fabricado.

Assim, por decorrência lógica, tendo sido admitida a divergência quanto a essa matéria, naturalmente encontram-se em discussão as matérias específicas, pois, de acordo com o fundamento jurídico defendido pela recorrente, os serviços de frete e tratamento de efluentes, não se desgastando ou consumindo por contato com o produto fabricado, não se subsumiriam ao conceito de insumo passível de geração de crédito.

Pelo exposto, restam desnecessárias as análise em específico da divergência quanto de cada gasto cuja glosa foi revertida pela decisão recorrida, em separado. E, nesses termos, conheço do recurso.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: além do **conceito de insumos, (i)**

dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais; e **(ii)** custo do frete na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero.

(1) Do conceito de Insumos

Para elaboração do presente voto, para cada bem ou serviço que se pretenda avaliar como insumo para fins de apuração dos créditos, adoto o entendimento esposado pelo **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05**, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Quando se discute genericamente a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI à tributação não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, parece-me que estamos diante de matéria vencida em face do julgamento, pela Primeira Seção do STJ, do **REsp 1.221.170/PR**, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo Acórdão foi publicado no DJU de 24/04/2018.

A decisão de tal natureza vincula os julgadores deste CARF, mas, ainda assim, a aplicação dos conceitos de **essencialidade e relevância**, pilares lá estabelecidos para a interpretação do que sejam os insumos pode ser algo sinuoso.

Para tanto, do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele Acórdão do STJ, foram extraídos os conceitos balizadores: (...) tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, **a relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

Quanto ao referido Parecer COSIT nº 5/2018, o mesmo estabelece alguns nortes importantes para a interpretação, mas o fundamental é que, efetivamente, o critério utilizado para legislação do IPI não mais é absoluto para definir os insumos para as contribuições e assim sendo, o fundamento utilizado no acórdão paradigma, aplicação direta dos critérios da legislação do IPI, refletidas em instruções normativas da RFB para matéria, cai por terra.

Dessarte, é de se **negar provimento** ao pedido genérico objeto do presente Recurso Especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, de que **“para se falar em insumo é necessária a vinculação do bem/serviço com a atividade fim da empresa e a aplicação direta deles ao processo produtivo dos bens destinados à venda é que se defende a manutenção das glosas realizadas pela fiscalização”**.

Passo, então, à análise de cada item cuja glosa do crédito foi revertida pela decisão recorrida, à luz do conceito de insumo passível de creditamento adotado, de essencialidade e relevância.

Saliente-se que, no contexto dos autos, o pedido genérico acima referido alcançaria – por decorrência lógica – a discussão dos demais matérias para os quais os créditos foram glosados pela decisão recorrida, quais sejam: **(i)** dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais; **(ii)** dos fretes pagos para transporte de insumos entre estabelecimentos do próprio contribuinte; **(iii)** custo do frete pago na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero, os quais serão objeto de análise na sequência.

(2) Custo dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais

No Acórdão recorrido decidiu que os serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais integram o custo da produção de qualquer empresa industrial, sendo-lhes necessárias, inclusive, para o regular cumprimento das normas sanitárias e ambientais.

Em sua Impugnação a Contribuinte alega que a Fiscalização glosou o crédito sobre esses serviços prestados pela empresa Gesco Projetos, Comércio e Representações Ltda., por entender não se tratarem de serviços utilizados como insumos na produção. No entanto, o fato é que no decorrer do processo produtivo são gerados resíduos que devem passar por tratamentos específicos e, desta forma a empresa contrata serviços de empresas terceirizadas para realizar o tratamento em atendimentos a normas ambientais e sanitárias.

Percebo que a natureza perecível e deteriorável dos insumos - cereais (milho, algodão, etc), e a natureza dos tratamentos usados, ocorre a geração de resíduos, deva-se produzir laudos técnicos (testes de qualidade), e que também justifica que haja tratamento desse resíduos, materiais de limpeza e da água utilizada ao longo desse processo de produção.

Cabe ressaltar que muitos desses controles são obrigatórios por legislação ambiental e de saúde pública (CONAMA e ANVISA).

Sobre o tema, o Parecer RFB/COSIT nº 5, se manifestou no sentido de que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos:

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação⁴; **b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação** c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

No caso, tratando-se de gastos que tenham relação justificável com o tipo de processo de produção elaborado e pertinente a empresa e por vezes por exigência da legislação (ou responsabilidade que a própria empresa se atribui), o direito ao crédito de PIS com as despesas representadas pelos **serviços (terceirizados) de tratamento e destinação de efluentes industriais**, devem ser mantidos. Sem reparos à decisão recorrida.

Pelo exposto, nega-se provimento ao Recurso Especial do Fazenda Nacional.

(3) Custo do frete na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero.

No Acórdão recorrido restou decidido que é possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de mercadorias tributadas pelo PIS com alíquota zero.

No caso sob análise, o que estamos debatendo é se os fretes pagos a pessoas jurídicas (PJ), quando o custo do serviço é suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo, pode ser considerado como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Ou seja, estamos a tratar de créditos referentes a fretes pago no transporte em operação de compra (aquisição de insumo) dos fornecedores.

Pois bem. O creditamento relativo ao custo do frete na aquisição de insumos não encontra-se expressamente previsto no art. 3º, II, das Leis nº Lei nº 10.637, de 2003, uma vez que não se vislumbra a hipótese de o frete anterior ao processo produtivo ser considerado como um "serviço utilizado como insumo" na "produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

Passo a explicar. Vejamos os disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – (...).

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.

(...)

De uma fácil leitura do dispositivo acima podemos concluir que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: (a) como insumo do bem ou serviço em produção (inc. II), ou (b) 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 deve ser tratado como “insumo”, ou se está inserido ou é decorrente na operação de venda.

Nesse diapasão, temos que levar em conta, para definirmos o conceito de insumos, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR, e para tanto adoto 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. No mesmo sentido aplica-se às demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção.

No caso aqui discutido, trata-se de fretes nas aquisições de insumos de fornecedores (PJ), 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 a mercadoria transportada**, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado, poderá gerar o direito ao crédito, se o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o valor do frete, por si só, não gera direito ao crédito. **Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo.**

No caso aqui tratado, no voto condutor do Acórdão recorrido, restou bem claro que esclareceu a Fiscalização que a única razão para a glosa do crédito foi o fato da tributação do bem transportado, adquirido pela PJ para revenda, **ser sujeito à alíquota zero** (fl. 523):

"75. Desta forma, o frete na aquisição de mercadorias para revenda, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, poderia gerar créditos do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos já que, nessa situação, integraria o custo de aquisição dos mesmos bens para revenda, **não fosse a alíquota zero determinada para esses bens, que atinge assim seus custos de aquisição. Se o crédito sobre o principal (valor da mercadoria) está sujeito a alíquota zero, assim também o estaria o crédito sobre o secundário (frete na operação de compra), pois que parte integrante e formadora do custo de aquisição.**"

Portanto, se o insumo transportado 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.

Portanto, considerando o acima exposto, na hipótese dos autos, assiste razão à Fazenda Nacional, uma vez que os serviços de fretes (transporte de "insumos" adquiridos e pagos pelo Contribuinte) não geram direito aos créditos do PIS/COFINS, uma vez que as mercadorias transportadas **são tributadas à alíquota zero.**

Posto isto, conclui-se que os fundamentos apresentados pelo julgado atacado merecem ser reparados. Desta forma, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido e **conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, **dar-lhe provimento em parte**, para restabelecer a glosa do crédito sobre os gastos com (a) *frete na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero* e (b) *frete na transferência de insumos sujeitos à alíquota zero entre estabelecimentos.*

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto do ilustre relator, discordo do seu entendimento quanto à impossibilidade de créditos sobre os serviços de frete utilizados no transporte de insumos entre estabelecimentos fabris do contribuinte.

Esclareço inicialmente que tenho basicamente o mesmo entendimento do ilustre relator a respeito do conceito de insumos. Nossa discordância é pontual a respeito do frete no transporte de insumos, quando esses já estão na posse do estabelecimento industrial e há necessidade do serviço de transporte entre ou dentro das unidades fabris. Portanto, a discussão não é referente ao frete na aquisição de insumos. Nesse ponto nosso entendimento é convergente, no sentido de que o serviço de frete não é insumo e o seu crédito é dependente do crédito inerente ao próprio insumo adquirido.

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 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.

No presente voto, a situação que se discute encaixa-se no item 2, acima transcrito. Sendo o serviço de frete utilizado na fase industrial, com o fim de movimentar a matéria-prima ou o produto em elaboração, dentro ou entre os estabelecimentos fabris, com a devida vênia, entendo que se trata de serviço essencial ao processo produtivo, uma vez que gasto, após iniciada a produção. Acrescento que, nessa circunstância, o serviço de frete é um insumo autônomo, independente da situação do insumo que está sendo transportado, ou seja, independente se o insumo é ou não tributado. Importante destacar, que nesta hipótese, o serviço de frete só gera crédito se adquirido de pessoa jurídica.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa do crédito somente sobre os gastos com frete na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal