



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13951.000346/2004-42
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-010.477 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de junho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA MISTA AGROPECUARIA DO BRASIL -
COOPERMIBRA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

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.

CRÉDITOS. FRETES. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

As despesas com o transporte para a remessa para industrialização por encomenda devem integrar a base de cálculo dos créditos da PIS por comporem o custo de produção, na forma do art. 3º, II, da Lei n.º 10.637/2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

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 n.º 3402-003.521**, de 01/12/2016 (fls. 631/657), 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

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos de PIS - Mercado Externo (fls. 02, 04 e 454/455), relativo ao 2º trimestre/2004, apurado no regime de incidência não-cumulativa, com fundamento na Lei n.º 10.637, de 2002. A contribuinte, também, protocolizou as Declarações de Compensação à fl. 03.

Após procedimento de análise pela Fiscalização, foi prolatado o Despacho Decisório pela DRF/Maringá/PR (fls. 527/562), acolhendo parcialmente as compensações, com a glosa de parte dos créditos. O procedimento resultou na glosa de créditos constantes das seguintes linhas da Ficha 04, do DACON:

Linha 03 - Serviços Utilizados como insumos: A glosa abrangeu especificamente os serviços referentes a tratamento e destinação de efluentes industriais;

Linha 07- Despesas/Armazenagem/Mercadorias e Frete na Operação de Venda: Como indicado no Despacho, a glosa se referiu aos fretes (internos) sobre o produto “linter de algodão”, remetido para industrialização;

Linha 11- Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa: Creditamento equivocado no estoque de abertura, com aproveitamento de crédito de saídas não tributadas dentro do regime da cumulatividade, cuja devolução não poderia implicar creditamento no estoque de abertura. Como confirmado no despacho decisório, tratam-se de operações de devoluções cujas vendas foram realizadas de 13/11/2003 a 28/03/2004 e de 14/01/2000 a 24/10/2003;

Linha 13 - Outras Operações com Direito a Crédito: Foram reconhecidos os créditos de despesas financeiras de empréstimos/financiamentos obtidos junto a pessoa jurídica, com a glosa dos valores relativos às aquisições de produtos *in-natura* de origem vegetal (com análise deslocada para a linha 18, abaixo) e os fretes sobre transferências entre estabelecimentos;

Linha 18 - Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais. Foram duas as glosas realizadas neste ponto por entender a fiscalização que estaria equivocada a apuração do crédito presumido: (a) quanto a mercadoria comercializada pela cooperativa (linter de algodão), por se classificar na posição 14.04.20.10-0 da TIPI; (b) quanto às aquisições de produtos *in-natura* de origem vegetal, informados na linha 13, em razão das operações realizadas pela Recorrente não se enquadrarem na hipótese legal de creditamento por se tratarem, em verdade, de uma operação de revenda (cerealista) e não de uma agroindústria;

Linha 19 - Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura: Equívoco na abertura do “estoque de abertura”;

Linha 26 - **Ajustes Positivos de Créditos**: Cooperativa não encontrou a origem para comprovar os valores declarados.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 568/582). Indica que foram corretas as glosas consignadas nas linhas 11, 19 e 26 do DACON, contestando as demais glosas, conforme abaixo pontuados:

- Contesta a glosa de créditos de Serviços utilizados como insumos, vez que se referem a **serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais**, executados por pessoa jurídica domiciliada no País, para atender a legislação ambiental;

- quanto às despesas com **fretes de linter**, Despesas de Armazenagem de mercadorias e Frete na Operação de Venda, reconhece que, em rigor, não se trata de frete na operação de venda. Contudo, pede o restabelecimento dos créditos, vez que, consoante artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, os gastos trata-se de **fretes nas remessas para industrialização** e integram o custo de produção ou fabricação do produto destinado à venda;

- quanto aos créditos **Outras Operações com Direito a Crédito**, são decorrentes de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos, embora o fisco reconheceu expressamente o direito do crédito declarado, aponta um erro na distribuição dos dispêndios;

- na linha 13, discorda da glosa referentes aos **fretes sobre transferências**, reconhecendo que não foi apropriada a inclusão nesta linha dos pagamentos de fretes, pois o correto seria a linha 03, porém, entende que esse fato não retira o seu direito aos créditos sobre **fretes nas compras**, nas transferências entre estabelecimentos ou remessas para industrialização;

- quanto ao crédito presumido (linha 18), concorda com a glosa do crédito vinculado ao mercado interno. Já, para fazer jus ao crédito presumido decorrente da aquisição de produtos *in natura* e origem vegetal, entende que a Lei nº 10.833/2003, art. 3º, exige apenas que a empresa produza mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos e códigos da NCM. Defende, assim, que o seu caso, ao tratar especificamente das mercadorias milho e soja, enquadra-se nas exigências legais;

- por fim, em virtude de erro cometido pela empresa na distribuição/rateio dos dispêndios, requer a revisão dos valores declarados no DACON, nas linhas 04 (Despesas de Energia Elétrica), linha 05 (Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica), linha 09 (Base de Cálculo a Descontar Relativos a Bens do AP), linha 10 (Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias em Imóveis). Ao final, requer seja reconhecido o direito ao ressarcimento pleiteado.

A DRJ em Curitiba (PR), apreciou a peça impugnatória e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **06-21.446**, de 25/03/2009, (fls. 590/599), considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, por entender, em resumo que:

- os créditos pleiteados, consoante ficha 04 do DACON, referentes as despesas financeiras de empréstimos e financiamentos, as Despesas de Energia Elétrica, as Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica, a Base de Cálculo de Créditos a Descontar Relativos a Bens do Ativo Imobilizado, aos Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias em imóveis, foram integralmente deferidos, conforme reconhecido pela própria defendente, portanto, não haveria que se falar em litígio quanto a tais créditos;

- serviços de tratamento e destinação de **efluentes industriais**: decidiu que tais gastos não se tratam de insumos, resta ratificar o entendimento de que tais despesas não geram direito a apuração de créditos a serem descontados do PIS;
- também foram indeferidos os pedidos de créditos quanto às despesas com **fretes** na aquisição de **linter** (algodão), as despesas de Armazenagem de mercadorias e Frete na Operação de Venda, bem como referente aos **fretes sobre transferências**; e
- entendeu correta a glosa relativa ao **crédito presumido** vinculado à receita de exportação decorrente de produtos agrícolas adquiridos de pessoas físicas e exportados na condição de cerealista, porquanto não há na legislação de regência que acolha tal pretensão.

Recurso Voluntário

Após a regular notificação, a Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário (fls. 606/623) trazendo os mesmos argumentos aventados na Manifestação quanto às linhas 03, 07, 13 e 18, sem trazer qualquer complementação documental. Sustentou, em síntese, que:

(i) da necessidade de correção dos erros cometidos no preenchimento do DACON na distribuição dos dispêndios entre as colunas "Receita do Mercado Interno" e "Receita de Exportação" para a correta apuração dos créditos passíveis de ressarcimento. Explica as proporções corretas para cada período;

(ii) Serviços utilizados como insumos: tratam-se dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais para atender a legislação ambiental, necessários à produção;

(iii) Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda: em se tratando de fretes despendidos na remessa para industrialização, são gastos que integram o custo de produto;

(iv) Outras Operações com Direito a Crédito: validade do crédito de fretes sobre transferências por integrarem o custo de produção;

(v) Crédito Presumido -Atividades Agroindustriais. busca sustentar a validade do crédito presumido apurado nas aquisições de produtos *in-natura* e origem vegetal declarada na linha 13 do DACON, apurado com fulcro no art. 3º, §§ 5º, 6º e 11º da Lei n.º 10.833/2003 e no art. 39 da Instrução Normativa SRF n.º 635/2006, vez que a cooperativa produz mercadorias milho e soja, classificadas nos capítulos 10 (posição 10.05) e 12 (posição 12.01).

Da decisão recorrida

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-003.521**, 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 decidiu, que em se tratando de ressarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados. Quanto ao conceito de insumo define que “não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final”.

De forma conclusiva, sintetiza-se abaixo os resultados do voto condutor:

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

Linha 07 - Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda: fretes nas remessas para industrialização: **Reversão da glosa**, trata-se de custo da produção;

Linha 13 - Outras Operações com Direito a Crédito: fretes sobre transferências entre estabelecimentos. **Mantida a glosa** por ausência de documentos;

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

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão nº 3402-003.521**, de 01/12/2016, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 659/698), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir em relação a(s) seguinte(s) matéria(s): **(1)** Quanto ao conceito de insumos, tratando-se de divergência genérica, válida em relação às seguintes matérias: **(a)** serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais (Linha 03) e, **(b)** aos fretes nas remessas para industrialização (Linha 07), considerados como insumos pela Turma e **(2)** Especificamente, quanto aos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais.

Requer a Fazenda Nacional, que seja admitido o presente recurso, em razão da divergência apontada e, no mérito, que lhe seja dado provimento, para reformar o Acórdão recorrido nessas matérias apresentadas.

(1) Conceito de insumos (divergência genérica > válida para todos os itens do 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. A Fazenda Nacional informa no recurso que essa “divergência genérica é válida para os demais itens deste recurso”.

Assevera que a legislação esclarece que se incluem no conceito de **insumo**, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, itens que se incorporam ao bem produzido, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, **sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto**, salvo se compreendidos no ativo permanente.

Arremata asseverando que “Nenhum dos bens/serviços admitidos como insumos pelo Acórdão recorrido atendem a esses requisitos”.

De outro lado, no Acórdão recorrido, o Colegiado adotou entendimento que para a caracterização do bem ou serviço como insumo é suficiente sua essencialidade/necessidade ao processo produtivo, ainda que não haja contato direto com o produto em fabricação. “(...) não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final”.

Para comprovar o dissenso em relação à esta matéria foi colacionado pela Recorrente, como paradigmas, os **Acórdãos nº 203-12.448 e 9303-002.659**.

No **Acórdão paradigma nº 203-12.448**, o qual, diversamente do entendimento demonstrado nos autos, decidiu que apenas podem ser considerados INSUMOS para fins de cálculo do crédito referente à PIS/COFINS não-cumulativa aqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, e IN SRF nº 358, de 2003,

adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS/COFINS a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo n.º 65/79".

O segundo Acórdão paradigma n.º 9303-002.659, versa sobre outra tese diversa do primeiro Acórdão paradigma, mas também contrária ao recorrido, quando decidiu segundo o qual os bens e serviços utilizados ou incorridos antes de iniciado ou depois de finalizado o processo produtivo não podem ser considerados insumos para fins de crédito não-cumulativo das contribuições do PIS e da COFINS.

Assim, no cotejo dos arestos (recorrido e paradigmas), observa-se evidente similitude fática nos Acórdãos confrontados, qual seja, discute-se o conceito de insumos do PIS e da COFINS, regime não-cumulativo, quanto à interpretação e aplicação do art. 3º, II, das Leis n.º Lei n.º 10.637, de 2003 (IN's SRF n.ºs 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 a Fazenda Nacional que, pelo Acórdão recorrido, nenhum dos bens admitidos como insumos atendem aos requisitos de conceito de insumo.

No Acórdão recorrido, restou assentado 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).

Para comprovar o dissenso em relação à esta matéria foi colacionado, como paradigmas os Acórdãos n.ºs 202-19.127 e 3801-00.470

Verifica-se em sentido diametralmente oposto, com relação ao enquadramento dos custos com tratamento de resíduos industriais como insumo, apontou o **Acórdão paradigma n.º 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.

No mesmo sentido, traz ainda, como **paradigma o Acórdão n.º 3801-00.470**, com o intuito de reforçar o entendimento divergente do Acórdão recorrido

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 n.º 10.833, de 2003.

Portanto, conclui-se restar comprovada a divergência jurisprudencial em relação à segunda matéria.

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. 700/707, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do **Acórdão n.º 3402-003.521**, de 01/12/2016, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 718/726, 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 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

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 700/707, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

No entanto, verifico que o Contribuinte pede, em suas contrarrazões, que o recurso da Fazenda Nacional não seja conhecido, pois não comprova as divergências.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: **(i) do conceito de insumos**, **(ii) dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais** e **(iii) dos fretes nas remessas para industrialização**.

(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 n.º 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 aceção 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 n.º 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”.

a) 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 n.º 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 legislação; **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.

b) Dos fretes nas remessas para industrialização.

O Acórdão recorrido assentou que as remessas para industrialização por encomenda são essenciais para a produção do produto final exportado que é o “linter de algodão”. Nessa esteira, o frete pago na remessa dos produtos/insumos (caroço de algodão) para essa industrialização integra o custo da produção.

Com relação aos fretes nas remessas para industrialização, como indicado no Despacho Decisório, a parcela glosada nesta linha se refere aos fretes despendidos na remessa para industrialização do “linter”. Veja-se trecho reproduzido:

"63. Já para as despesas de fretes indicadas pela própria empresa com o código de operação interna 2309, ou seja, **fretes a apropriar sobre ‘linter’ remetido para industrialização** (listagem a fl. 457), não se verifica a caracterização específica de venda nestas operações, requisito este explícito no texto legal de modo a autorizar-se o creditamento baseado nestes valores." (fl. 538 - grifei)

O “linter” é o produto final comercializado pela Contribuinte, após a industrialização do caroço de algodão, que é adquirido de seus associados.

Nos autos, verifico a descrição de seu processo produtivo, a Contribuinte indicou a necessidade de remessas para industrialização por encomenda de todos os produtos por ela exportados, dentre os quais o “linter”. Veja-se descrição feita pela própria Contribuinte:

“Em relação aos produtos vendidos no mercado interno e externo, compõe o processo produtivo todos os itens acima. **Quanto a produção de óleo de algodão, óleo de soja, farelo de soja e linter, além dos itens acima, são utilizados:** soda cáustica líquida - 50% (1628.5), hexano (1629.2), arame p/ enfardamento de linter (1476.2), saco de tecido de polipropileno (1.432.8), tela p/ enfardamento de linter (1472.4) e **serviços prestados por terceiros no processo produtivo dos produtos exportados (industrialização por encomenda)**”.

No presente caso, trata-se de um Cooperativa de produção agroindustrial que beneficia, industrializa e comercializa diversos produtos de origem vegetal, inclusive industrialização por encomenda.

Nesse diapasão, considerando que as despesas com remessas (fretes) para industrialização por encomenda são essenciais para a produção do produto final exportado - ‘linter de algodão’, como elucidado pela Contribuinte à época da Fiscalização, o frete na remessa dos produtos para essa industrialização integra o custo da produção e devem integrar a base de cálculo dos créditos da COFINS, por integrarem o custo de produção, na forma do art. 3º, II, da Lei n.º 10.637, de 2002.

Esclareça-se, aqui, que o frete em discussão não se refere à aquisição do caroço de algodão, mas sim à remessa desse insumo para industrialização por encomenda. Assim, o

insumo necessário à produção é o serviço de industrialização por encomenda, o qual o correspondente frete faz parte do custo.

Considerando que o custo do serviço de industrialização por encomenda gera crédito, conforme Solução de Consulta Cosit n.º 631, de 2017, o valor do frete também deverá gerar. A seguir, para fins de ilustração, encontra-se reproduzida a emenda da referida solução de consulta:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.637, de 2002, com alterações, art. 3º, II.

Dessa forma, considerando o conceito de insumo acima definido, a reversão da glosa do crédito sobre os custos/despesas incorridos com fretes para o transporte de insumos remetidos para industrialização sob encomenda, determinadas pelo Colegiado do Acórdão recorrido, devem ser mantidas, reconhecendo-se o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Portanto, é cabível o crédito pleiteado sobre fretes nas remessas para industrialização.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido **conhecer** e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos