



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16349.000271/2009-19
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-006.632 – 3ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2018
Matéria 63.697.4349 - COFINS - CRÉDITO - CONCEITO DE INSUMO
APLICÁVEL NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES
NÃO CUMULATIVAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PERDIGÃO AGROINDÚSTRIA S/A (incorporada pela BRF Brasil Foods S.A)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE
SOCIAL - COFINS**

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE
MERCADORIAS/PRODUTOS ACABADOS ENTRE
ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes na transferência de mercadorias/produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade e relevância à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata o presente processo de ressarcimento de créditos de Cofins oriundos da incidência não cumulativa na exportação no montante de R\$ 5.884.193,05, referente ao primeiro trimestre do ano de 2006.

O despacho decisório de e-fls. 243 e 244, em 03/02/2011, com base no Parecer SARAT/DRF/ITJ nº 016/2011, às e-fls. 206 a 242, não reconheceu a existência do crédito e denegou as compensações a ele associadas, em razão de o crédito a que a contribuinte

teria direito ter sido integralmente utilizado para quitar, por meio de desconto, as contribuições devidas no período.

Foram efetuadas glosas de valores declarados em DACON, as quais a seguir apresento de forma resumida.

- Com relação aos bens adquiridos no mercado interno para revenda, foram excluídos os valores de aquisição de produtos com alíquota zero;
- Quanto a aquisições realizadas como insumos junto a pessoas jurídicas, inicialmente foram excluídos CFOP incompatíveis com a Linha 02 da Ficha 16A na DACON e, na sequência, glosadas as aquisições de: itens que não correspondem a insumos, insumos com alíquota zero; serviços de fretes para transferência de produtos acabados dos estabelecimentos produtores para os distribuidores; materiais de embalagens para transporte do produto acabado (palets).
- Dedução dos valores de devoluções de insumos para industrialização fornecidos por pessoas jurídicas apenas quando não sujeitas à alíquota zero. Além disso, foram excluídos da base de cálculo dos créditos da Cofins os valores de IPI passíveis de recuperação.
- Houve exclusão de percentual utilizado para apuração dos créditos de aquisições de insumos agrícolas de pessoas jurídicas calculados com alíquota de 4,56%, em face da suspensão da exigibilidade da Cofins até 04/04/2006. Já em relação à aquisição dos mesmos tipos de insumos fornecidos por pessoas jurídicas, houve recálculo dos créditos correspondentes, com base em alíquotas reduzidas.
- Foram glosados ainda créditos correspondentes a bens importados sob regime de *draw back* ou para incorporação ao ativo permanente.

Em face das alterações acima, foi realizado novo rateio de custos proporcional à receita bruta de exportação e receita bruta total para apuração final dos créditos de cada mês do primeiro trimestre de 2006. A conclusão foi de que o total de créditos era inferior às contribuições devidas em face das receitas.

Cientificada do despacho, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 310 a 346, em 10/03/2011, para que fossem reformado o despacho decisório e reconhecido o direito creditório objeto do pedido de ressarcimento do presente

processo, para que se homologue as compensações a ele vinculadas. Já a 4ª Turma da DRJ/FNS, no acórdão nº 07-23.583, prolatado em 28/02/2012, às e-fls. 1900 a 1934, considerou, por unanimidade, improcedente a manifestação de inconformidade.

Intimada do acórdão da DRJ em 25/05/2012 (e-fl. 1936), a contribuinte, interpôs recurso voluntário, em 26/06/2012, às e-fls. 1943 a 1983. Em apertado resumo, esgrimiou os seguintes argumentos:

1. Preliminarmente, quanto ao cerceamento ao direito de defesa e distribuição do ônus da prova, alega que:
 - a) não foi intimada a apresentar as inúmeras notas fiscais que permitiria a correta análise da situação fática;
 - b) a legislação restringe o crédito da não cumulatividade e pede o afastamento do conceito de insumo do IPI.
2. Defende a possibilidade de crédito, sendo que a legislação não pode limitar esse direito.
3. Alega que a fiscalização se equivocou quanto ao batimento de suas planilhas e das respectivas notas fiscais.
4. Alega que as glosas foram exageradas, pois:
 - a) foram glosados valores de linhas da DICON que não correspondiam aos informados em memória de cálculo; mas
 - b) foram reputados como corretos valores que, na DICON, estavam inferiores aos da memória de cálculo.
5. Alega que não pode apresentar a comprovação das operações cuja natureza não foi originalmente comprovada.
6. Alega haver direito constitucional a créditos relativos a vendas efetuadas com o fim específico de exportação.
7. Quanto ao crédito sobre aquisição para entrega futura, alega que:
 - a) o crédito foi apropriado pelo registro da NF mãe, mas que as filhas também foram registradas no mesmo período; e
 - b) o ônus da prova em sentido contrário não seria do contribuinte.
8. Quanto ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos, entende serem valores necessários à produção.
9. Quanto a insumos com alíquota zero, alega equivocada interpretação da lei, para defender a possibilidade do creditamento.
10. Quanto a materiais de embalagem, alega que não retornam à origem e, portanto, se incorporam ao produto.

11. Quanto ao IPI na aquisição de insumos, alega que nem todas as NF tiveram apropriação de IPI.
12. Quanto à devolução de insumos, afirma que já estão deduzidos no item 02 da DACON.
13. Quanto ao crédito presumido de atividades agroindustriais insurge-se quanto aos percentuais considerados, defende que os percentuais são relativos ao produto e não ao insumo.
14. Alega não ter se apropriado de crédito sobre aquisição no mercado externo.
15. Entende que deva ser cancelada a multa, por conta de sucessão empresarial.

Em face do recurso voluntário, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, apreciando os autos, na Resolução nº 3402-000.478 (às e-fls. 2001 a 2008), de 25/10/2012, resolveu por converter o processo em diligência, em razão de entender que em processo administrativo que trate de créditos referentes a não cumulatividade do PIS ou da Cofins, deva ser analisado cada item relacionado como insumos e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Em atendimento à Resolução nº 3402-000.478, a DRF em Florianópolis intimou a contribuinte (e-fl. 2011 e 2012) a apresentar documentos e prestar esclarecimentos, em 20/11/2014. Em face das informações e documentos apresentados pela contribuinte, foi elaborada informação fiscal, às e-fls. 2239 a 2244, em 19/12/2014, com os esclarecimentos relevantes ao atendimento da diligência e deles foi dada ciência à contribuinte em 22/12/2014.

O recurso voluntário e a informação resultante da diligência foram apreciados pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 20/07/2016, resultando no acórdão nº 3402-003.152, às e-fls. 2263 a 2313, que tem as seguintes ementas:

*CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. NÃO
CARACTERIZAÇÃO O procedimento foi efetuada com
observância do princípio do devido processo legal, assegurando-
se ao sujeito passivo o exercício do direito à ampla defesa. Não
restou caracterizado cerceamento de defesa, uma vez que o
Recorrente demonstra pleno conhecimento dos fatos que lhe
foram imputados pela fiscalização e apresenta defesa robusta.
DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.
Em se tratando de controvérsia originada de pedido de
ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o*

ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS 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/fabril (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO Não há direito à tomada de crédito na aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. FRETE ESPECIALIZADO. ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTO ACABADO. EXIGÊNCIAS SANITÁRIAS. DESPESA OPERACIONAL.

Tratando-se de frete especializado de produtos acabados entre os estabelecimentos, para atender às exigências sanitárias essenciais para que o produto final chegue ao comprador sem perder suas qualidades intrínsecas, cabe o creditamento das contribuições sociais não cumulativas sobre tais dispêndios como insumos, por se tratar de despesas operacionais.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS. PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL. SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial pode descontar créditos presumidos, calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, quando adquiridos a pessoa jurídica estabelecida no País, com suspensão obrigatória da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO

O crédito do presumido das contribuições sociais não cumulativas corresponde a 60% ou a 35% de sua alíquota de

incidência em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS. GARANTIA DO CRÉDITO NA VENDA PARA ENTREGA FUTURA A compra de insumos na sistemática de "entrega futura" não desnatura a validade do crédito tomado pela Recorrente.

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do colegiado, DAR PARCIAL provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, reverter as glosas do crédito presumido da agroindústria; (b) por maioria de votos, para reverter as glosas sobre os seguintes itens (i) créditos tomados sobre fretes entre estabelecimentos (item 8.7 do voto). Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra e Jorge Freire. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; (ii) créditos tomados sobre aquisições para entrega futura CFOP 1922 (item 8.6 do voto). Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Jorge Freire e Antonio Carlos Atulim. Designada a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se impedido de participar do julgamento.

Do acórdão decorreu a reversão de três glosas de créditos, sobre: (a) da agroindústria; (b) fretes entre estabelecimentos e (c) aquisições para entrega futura. Dos votos, em resumo, se extraem as seguintes razões para essas reversões:

(a) o crédito presumido de atividade agroindustrial tem percentual atrelado ao produto (não ao insumo);

(b) dadas as características dos produtos, o processo produtivo, para atender exigências sanitárias tem tratamento diferenciado que não termina no frigorífico, mas quando da entrega ao destinatário, assim, o frete de produto acabado, nesse caso, é necessário para que o produto chegue íntegro ao comprador; e

(c) a compra de insumos para "entrega futura" não desnatura a validade do crédito, pois quando das aquisições de soja e milho a granel, para entrega futura, a contribuinte tomou crédito sobre a nota fiscal "mãe" e não aproveitou crédito sobre as notas fiscais "filhas", mas, pelo regime de competência, a aquisição já teria ocorrido, mesmo com os insumos ainda na posse do fornecedor.

Recurso especial de Fazenda

Intimada para ciência do acórdão nº 3402-003.152 em 01/08/2016 (e-fl. 2314), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência em 12/09/2016, às e-fls. 2315 a 2345.

O Procurador vê divergência quanto a duas matérias: (a) conceito de insumos para o aproveitamento dos créditos da Cofins não cumulativa e (b) acatar o frete de produto acabado entre estabelecimentos como insumo.

No tocante a primeira matéria, afirma que o acórdão paradigma nº 203-12.448 exige, para caracterização de um bem como insumo, que ele 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 (conceito próprio da legislação do IPI), enquanto o recorrido estende o conceito de insumo às despesas necessárias à percepção da receita. Finaliza sua argumentação quanto a esta matéria, pedindo que seja restabelecida a decisão de primeira instância.

Com relação a segunda matéria, especificamente afirma que o acórdão *a quo* compara frete de produtos simplesmente refrigerados ao frete de produtos de alta periculosidade, para concluir pela sua essencialidade ao processo produtivo, enquanto os acórdão nº 3302-002.025 e nº 3402-002.361, que tratam de indústria alimentícia, concluem que tal frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte não caracterizam insumos. Finaliza sua argumentação quanto a esta matéria, pedindo que seja restabelecida a glosa sobre o frete.

Ao final, o Procurador requereu que fosse admitido e provido o recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, nos seguintes termos:

... para que seja restabelecida a decisão da DRJ quanto ao conceito de insumo e, em especial, no tocante ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos.

(Grifos na transcrição)

O Presidente da 4ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 24/01/2017, no despacho de e-fls. 2347 a 2351, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, dando-lhe seguimento.

A contribuinte foi intimada (e-fl. 2354) do acórdão nº 3402-003.152 e do despacho de admissibilidade de e-fls. 2347 a 2351, em 15/03/2017 (e-fl. 2355) e não

apresentou recurso especial de divergência quanto à parte do acórdão que lhe foi desfavorável, ou mesmo contrarrazões, dentro dos prazos regimentais.

Há nos autos requerimento da contribuinte para juntada de laudo técnico sobre seu processo produtivo, em 25/07/2017 (e-fl. 2358).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e dele conheço.

De início, há que se limitar o litígio decorrente do recurso especial de divergência da Fazenda.

Em que pese, com relação à primeira matéria objeto do Recurso Especial da Fazenda Nacional, ter sido requerido, de forma genérica, o restabelecimento da decisão de primeira instância, é importante frisar que esse pedido se restringe ao restabelecimento da decisão da DRJ **quanto ao conceito de insumo**. Somente é realizado pedido específico no tocante ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos.

Assim, entendo que não houve divergência alegada, muito menos comprovada, quanto às seguintes matérias: (I) a determinação do percentual aplicável ao crédito presumido de atividade agroindustrial (se dependente do produto ou do insumo); e (II) a desnaturação ou não da validade do crédito, no caso de compra de insumos para "entrega futura".

Repara-se que, além de inexistir pedido específico quanto às duas matérias acima, o argumento da Fazenda Nacional é o de que o critério para reconhecimento do crédito seria o de consumo do insumo, por contato, no processo de produção. Ora, isso é irrelevante para sequer iniciar a discussão das matérias (I) e (II) acima, vejamos:

- a decisão recorrida não discutiu a questão da classificação das aquisições de atividade agroindustrial, como insumo ou não, mas tão-somente a questão da determinação do percentual a ela aplicável; e

- de forma semelhante, a decisão recorrida não enfrentou a questão da classificação dos bens adquiridos para entrega futura como insumo ou não, mas tão-somente discutiu a validade dessa aquisição para fins de creditamento.

Para que essas duas matérias pudessem ser devolvidas à competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para discussão, seria necessário que a Fazenda Nacional se insurgisse especificamente quanto a elas e trouxesse paradigmas que as enfrentasse, o que - contudo - não ocorreu no caso.

Discute-se, portanto, aqui, no Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas o restabelecimento da glosa sobre o valor do frete dos produtos acabados, entre estabelecimentos do contribuinte, por determinação dos órgãos de vigilância sanitária, para manutenção das características do produto e garantia de sua chegada ao usuário final com essas características, sob dois aspectos:

- um aspecto geral, a partir da aplicação subsidiária da legislação do IPI ao caso; e
- um aspecto específico, baseado na prescindibilidade do frete para a elaboração do produto final.

Feita a delimitação do litígio, passo à análise do mérito.

Quanto ao mérito, penso que só pode ser tomado por insumo o bem ou serviço que tenha aplicação direta ao processo produtivo, não necessariamente vinculado ao conceito de insumo da legislação do IPI, mas não tão amplo quanto o que se utiliza no conceito de custo para fins de IRPJ.

Esse seria um entendimento consoante com a legislação do PIS e da Cofins, ao ver os insumos como bens e serviços passíveis de geração de créditos que devem estar diretamente vinculados ao bem vendido. Diferente é o critério consoante a legislação do IRPJ, utilizado por aqueles que pretendem ver a geração de créditos por todos bens serviços necessários à produção, que, apesar de essenciais, somente de forma mediata levam à composição do produto.

Na questão de direito, a recorrente alega que os fretes entre estabelecimentos da recorrente compõe o processo de industrialização e econômico da atividade que exerce, inclusive em decorrência de legislações de órgãos públicos.

Com isso, a controvérsia cinge-se ao conceito de insumo, isto é, se a despesa de frete de produto acabado entre as unidades da empresa estaria abrangido no conceito de insumo previsto no inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003.

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

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação **de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes ,*

exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)

(Negritei.)

Da análise do comando legal acima, constatamos que apenas as despesas com fretes nas operações de venda foi contemplada com a permissão de apropriação de crédito.

Com relação a esta empresa, como se trata de estabelecimento industrial, são considerados insumos apenas as aquisições de bens e serviços utilizados no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos de venda da recorrente.

Meu entendimento é o de que não cabe crédito sobre o valor de frete de produto acabado, pronto para a venda. Uma vez pronto o produto, sua armazenagem e eventual frete entre estabelecimentos, ainda que necessários para a manutenção das características do produto, não configuram custo necessário a sua produção.

Saliente-se que a produção está completa e acabada no momento em que o produto sai do frigorífico, pois, em tese, nada impede que um cliente adquirisse aquele produto já na saída do frigorífico, com frete por sua própria conta. Ora, isso afasta a necessidade do gasto para fabricação do produto.

Reforça esse entendimento, a Solução de Divergência Cosit nº 26 de 30/05/2008, que abaixo:

TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com

incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.

(Negritei.)

Portanto, inclusive por falta de previsão legal, ficam excluídos dos créditos da Cofins não cumulativa os gastos com frete relativos ao transporte dos produtos acabados realizado entre o estabelecimento industrial e o estabelecimento distribuidor, operação que não se enquadra no conceito de operação de vendas.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, para dar-lhe provimento e restabelecer a glosa do crédito sobre o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Redatora designada

A priori, peço vênia ao ilustre relator conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que tanto nos prestigia com suas ponderações, para manifestar o entendimento da maioria desse colegiado acerca da lide posta e admitida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, qual seja – cabimento ou não do direito de se constituir crédito de Cofins não cumulativo sobre as despesas de frete por transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa – estabelecimento industrial e estabelecimento distribuidor.

Recordo que a maioria desse Colegiado manifestou entendimento pela possibilidade de constituição de crédito de Cofins sobre tais despesas. O que, para melhor elucidar tal entendimento, importante, *primeiramente*, discorrer sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e Cofins

trazida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como para a aplicação do art. 3º, inciso IX, das Leis (“IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois em fevereiro de 2018 o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, 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 – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresse que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

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

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

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

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

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

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

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, é de se atestar a observância do princípio da essencialidade para a adoção do conceito de insumo, afastando o entendimento restritivo dado pela autoridade fazendária na IN SRF 247/02.

Não obstante a esses pontos, ressurgindo-me à questão posta, passo a discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

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

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”

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

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

[...]

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

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

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

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

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

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

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

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

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

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

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

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

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

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

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

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

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

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

*a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado**; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

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

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003,

respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

7. Recurso especial provido."

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

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

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

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

Precedentes.

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

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

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

Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp1.221.170 –trouxe, pelas discussões, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

Ressurgindo aos autos do processo, considerando a atividade/objeto social do sujeito passivo, entendo que que não assiste razão à Fazenda Nacional. Eis que os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização e distribuição de alimentos, são essenciais por razões logísticas. Tem basicamente o intuito de facilitar a distribuição e destinação das r. mercadorias com observância de toda a regulamentação que trata de higiene e recomendações sanitárias ao produto.

Sendo assim, considerando a atividade do sujeito passivo, deve-se considerar os fretes como essenciais e, aplicando-se o critério da essencialidade, é de se negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Não obstante à essa fundamentação e ignorando-a, cabe trazer ainda que, tendo em vista que as mercadorias efetivamente são destinadas à venda, é de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – **pois a inteligência desse dispositivo considera e traz o termo frete na “operação” de venda**.

O que cabe concluir que a venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos – cadeia de eventos para a venda. **Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda.** Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

Dessa forma, a maioria desse colegiado votou por negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama