



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.005517/2008-13
ACÓRDÃO	9303-016.676 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	28 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN, ao amparo dos arts. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

(RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do **Acórdão de Recurso Voluntário nº 3402-010.422**, de 26/04/2023, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE REPARO E MANUTENÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO.

Resta pacificado neste Conselho o entendimento de que os custos incorridos com peças e serviços de manutenção podem ser tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano; neste caso, os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano devem ser ativados, apurando-se crédito sobre despesas de depreciação.

Devem ser registrados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos (tangíveis) destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade e que se espera utilizar por mais de um ano, tais como móveis e utensílios, softwares, ferramentas, peças de reposição, sobressalentes, obras civis, instalações, etc.

Os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo destinado à manutenção, como óleo, graxas etc., bem como ferramentas e peças de pouca duração, que serão transformados em despesa do período ou custo de outro produto, devem ser classificados no Ativo Circulante.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. ALUGUEL.

Para gerar crédito de COFINS, não se exige que os prédios, máquinas e equipamentos locados sejam utilizados exclusivamente no processo produtivo, mas sim nas atividades da empresa.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. MONITORAMENTO AMBIENTAL. CUSTOS DECORRENTES DE EXIGÊNCIA LEGAL.

Nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, 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, seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI, cuidados com o meio ambiente, etc), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de

produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

O creditamento referente ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos já acabados não é permitido pela legislação.

Consta do respectivo acórdão:

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (1) por unanimidade de votos, em (1.1) rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, (1.2) no mérito, para reverter as glosas de créditos referentes a (i) gás Acetileno, (ii) gás oxigênio, (iii) gás Argônio, (iv) Nitrogênio, (v) Hélio líquido, (vi) Glutaraldeído, (vii) Solução tampão pH4, (viii) Tinta e cimentos, (ix) Equipamentos de Proteção Individual, (x) Serviço de manutenção preventiva nos delaminadores e nos sistemas tube press, (xi) Serviço de caldeiraria, (xii) Serviço de fabricação de conjunto de peças, (xiii) Serviços de usinagem de peças de reposição, (xiv) Serviços de rebobinamento de motores elétricos (retifica), (xv) Serviços de pintura industrial anticorrosiva e limpeza mecânica, (xvi) Serviços de jateamento, (xvii) Manutenção elétrica e mecânica, (xviii) locação de carretas, cavalos mecânicos, empilhadeiras e tratores, (xix) serviços de manutenção e preservação ambiental, (xx) fretes comprovadamente utilizados na movimentação entre estabelecimentos da empresa de produtos em elaboração, (xxi) gasolina comum, (xxii) óleo diesel, (xxiii) panos multiuso, (xxiv) espátula, (xxv) martelo, (xxvi) chave de fenda, (xxvii) alicate, (xxviii) pé de cabra, (xxix) disco de corte, (xxx) disco lixa, (xxxi) sikadur, (xxxii) graxeiro, (xxxiii) mini extrator e (xxxiv) pneus das empilhadeiras. Os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda e Cynthia Elena de Campos acompanharam o relator pelas conclusões com relação ao item “gás freon”, tendo em vista a falta de provas no presente processo; (2) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST). Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara e Cynthia Elena de Campos, que revertiam a glosa sobre este item; e (3) pelo voto de qualidade, para manter a glosa de créditos em relação aos itens de serviços de construção civil. Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda e Cynthia Elena de Campos, que revertiam a glosa sobre este item.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação do art. 3º, II e IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em relação a:

(i) Créditos de frete na transferência de produtos semielaborados (em elaboração) entre estabelecimentos da empresa, indicando como paradigma o acórdão nº 3801-002.668:

Acórdão paradigma nº 3801-002.668

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DAS OPERAÇÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição não cumulativa se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

(ii) Locação de equipamentos – prédios, máquinas e equipamentos locados usados nas atividades da empresa, indicando como paradigma o acórdão nº 3302-002.780:

Acórdão paradigma nº 3302-002.780

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/09/2009

(...)

DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não cumulativos, é incabível o desconto de créditos calculados em relação ao valor incorrido no mês relativo aos aluguéis de veículos, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 615/621 deu seguimento parcial ao Recurso Especial, apenas quanto à matéria (i).

Em relação aos “créditos de frete na transferência de produtos semielaborados (em elaboração) entre estabelecimentos da empresa”, o r. Despacho consignou que:

Relativamente ao primeiro tema, vimos que o acórdão recorrido, tal como sumarizado numa de suas ementas, embora tenha afastado o creditamento quanto ao frete de produtos já acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, entendeu não haver óbice legal a sua apropriação quando o frete referir-se à transferência de produtos semi-elaborados, o que divergiu do **Acórdão paradigma nº 3801-002.668**, segundo o qual não há créditos das contribuições nas transferências internas de mercadorias (quanto a esta matéria, não houve alteração pela CSRF; Acórdão nº 9303-006.799).

Já para a locação de equipamentos – prédios, máquinas e equipamentos locados usados nas atividades da empresa, o r. Despacho entendeu não configurada a divergência:

Como visto, o Relator entendeu que, pela só descrição dos equipamentos, a sua utilização na produção, não nos setores administrativo e de logística, era evidente. Tratava-se de “serviço de aluguel de carreta prancha”, “serviço de locação de cavalo mecânico com dois motores”, “serviço de locação de empilhadeira” e “serviço de locação de trator esteira D50”.

O Acórdão paradigma nº 3302-002.780, contudo, trata de “aluguel de veículos utilizados nos deslocamentos de seus representantes comerciais”. Tais veículos apresentam natureza e aplicação totalmente distintas dos equipamentos/veículos sobre os quais restou reconhecido, no acórdão recorrido, o creditamento.

Não há aqui qualquer semelhança fática entre os acórdãos cotejados, o que impede, no ponto, a comprovação da divergência.

Em contrarrazões, o Contribuinte sustenta a negativa de provimento do Recurso Especial.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento está relacionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

A decisão recorrida foi prolatada em 26 de abril de 2023, tomando como conceito de insumo aquele dado pelo STJ, no julgamento em recurso repetitivo, do REsp nº 1.221.170/PR, como se vê do voto condutor:

II.1 - DO DIREITO AO CREDITAMENTO DE INSUMOS

(...)

Essa matéria já foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

(...)

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi expressamente refutada a tese do “conceito ampliado” de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes

para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes dentro do processo produtivo, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, por exemplo, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.

(...)

De imediato se percebe a necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, "aguardando" para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos "à batelada", sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico e com as mesmas características de apresentação/embalagem em que normalmente são comercializados.

Em razão desse conceito dado pelo STJ, reverteu as glosas dos fretes contratados para o transporte de produtos em elaboração:

Logo, caso a lide verse sobre o transporte de produto já acabado, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que o mesmo já se encontra encerrado.

Contudo, afirma o Recorrente que neste tópico não se analisa mais o frete de produtos acabados, mas sim de produtos em elaboração, portanto inseridos no processo produtivo, que ainda não se encontra finalizado. É direito do contribuinte verificar qual a melhor forma de realizar sua atividade empresarial; realizando todas as etapas do seu processo produtivo em um mesmo ambiente físico, ou separando-as em unidades distintas, exigindo-se o transporte dos produtos semielaborados entre elas.

No presente caso, utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, observo que sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo.

Por sua vez, o paradigma nº 3801-002.668 foi proferido em 29 de janeiro de 2014, logo em período anterior à decisão do STJ, que foi publicada em 24/04/2018. É nítido que o paradigma adotou o conceito restrito de insumo, aplicando as IN SRF 247/2002 e da IN SRF 404/2004, como se vê do voto condutor:

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão, é despiciendo examinar o método indireto subtrativo que, em regra, foi adotado para o exercício da não cumulatividade da contribuição em discussão.

(...)

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03), regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

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) as 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)

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da contribuição para o PIS. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolados os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangeriam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

(...)

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumo corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

(...)

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 247/2002.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Tal decisão é vinculante, nos termos do art. 99, do RICARF/2023 (art. 62, do RICARF/2015).

Assim, o acórdão recorrido utilizou como premissa de análise o REsp 1.221.170/PR e o paradigma expressamente adotou o conceito de insumo restrito estampado nas Instruções Normativas.

Logo, se não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro