



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.907540/2012-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-008.790 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. ARMAZÉNS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso voluntário, e na parte conhecida, dar parcial provimento para reverter as glosas de despesas com armazenamento de produto acabado. E, por maioria, de votos, reverter as glosas de frete na aquisição de produto não tributado e frete interno. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira. Divergiu o Conselheiro Marcos Roberto da Silva, para negar provimento ao recurso voluntário quanto às glosas de frete na aquisição de produto não tributado e frete interno. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3301-008.787, de 22 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10830.907537/2012-25, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de PER/DCOMP transmitido para declarar a compensação em razão da apuração de créditos de PIS/COFINS não cumulativos, decorrentes da obtenção de receitas não tributadas no mercado interno, nos termos dos artigos 17 da Lei n.º 11.033/2004 e 16 da Lei n.º 11.116/2005.

A DRJ proferiu o Acórdão para julgar improcedente a manifestação de inconformidade e manter a totalidade das glosas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando não atendidos os requisitos para sua formulação, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.;

itens relacionados à atividade de revenda de bens; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE.

Inexiste previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

No regime de apuração não cumulativa não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, porque não incluído no valor aduaneiro.

Somente o frete na operação de venda, pago a pessoa jurídica domiciliada no país, confere direito a crédito, desde que suportado pelo vendedor.

Inexiste previsão legal para apurar crédito na transferência de mercadorias (frete interno), pois possui natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que as mercadorias continuam em propriedade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIO, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Veículos não se classificam como espécie de "máquinas" ou "equipamentos" para fins de admissão de créditos calculados sobre operações de aluguéis.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM.

Somente é cabível a apuração de crédito sobre os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e relativos a armazenagem de produtos industrializados pelo depositante e diretamente destinados à venda, desde que o ônus dessas despesas de armazenagem seja por ele suportado.

DÉBITO OBJETO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE MORA E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais, nos termos da legislação vigente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral homologação da compensação, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

- Nulidade por fundamentação insuficiente do despacho decisório. A motivação da glosa é superficial, sem explicar as razões das glosas, apenas argumentando a inexistência de amparo legal para a apuração dos créditos realizada pela Recorrente;

- Despacho decisório formulado dessa maneira dificulta o exercício do contraditório, com ofensa à ampla defesa, por ser difícil a identificação de quais foram os fatos ocorridos que sujeitaram, com a correlata base legal, as glosas aplicadas. Muito pelo contrário, não é possível observar sequer um raciocínio construído pelas Autoridades Fiscais que permita à Recorrente entender com clareza e objetividade os motivos que ensejaram as glosas;

- Requer diligência para realização de perícia sobre os documentos a fim de demonstrar, em nome da verdade material, a vinculação dos gastos com seu processo produtivo a fim de demonstra sua essencialidade e conseqüente conclusão de que se tratam de insumos;

- Formula quesitos;

- Defende a impossibilidade de exigência de multa e juros na remota hipótese de manutenção da não-homologação da DCOMP, na medida em que não há atraso, pois compensação representa pagamento do débito compensado, realizado tempestivamente.

- No MÉRITO, elabora extensa argumentação sobre conceito de insumos e disserta sobre a evolução jurisprudencial sobre o tema;

- Ressalta o entendimento do STJ no REsp nº 1.221.170/PR para concluir que insumo representa todo o dispêndio essencial e relevante para o processo produtivo.

- Frisa, em conclusão, que insumo dever ser o gasto essencial para o desenvolvimento da atividade da empresa, conforme ementa e tese fixada em sede de recursos repetitivos.

- Demais argumentos sobre cada item glosado serão tratados no mérito.

É a síntese do relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos da legislação, sendo, por isso, conhecido.

A controvérsia está relacionada ao conceito de insumo, bem como ao conceito de “equipamento” para fins de aluguel. A análise destes pontos irá repercutir na manutenção ou afastamento das glosas sobre: a) Fretes utilizados na aquisição de insumos não tributados; b) Aluguel de automóveis; c) Fretes interno de produto acabado; e d) Serviço de armazém geral.

Inicialmente, deve-se afastar, de logo, os argumentos de nulidade do despacho decisório, bem como o pedido de diligência.

Quanto à nulidade, realmente o despacho decisório e a informação fiscal não são profundos na motivação da glosa, centrando a argumentação na falta de amparo legal para os créditos apropriados pela Recorrente.

Mas isso se justifica porque, naquele momento, o que a “lei” autorizava a se entender como insumo era o quanto previsto na IN SRF 247/2002 e IN SRF 404/2004, qual seja, matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário que se integra ao produto ou que se desgasta por contato direto e imediato na produção, desde que não registrados no ativo imobilizado.

Tanto era assim que em sede de manifestação de inconformidade a Recorrente dedicou ótimos parágrafos para argumentar contra a “importação” do conceito de insumo de IPI para sua aplicação nos créditos de PIS e COFINS.

Analisando o despacho decisório e a informação fiscal, portanto, percebe-se que a motivação foi esta. Ainda, foi lavrado por autoridade competente, com a descrição dos fatos e da lei aplicável ao caso, o que permitiu o exercício do direito de defesa, não maculando, portanto, o artigo 59 do Decreto 70.235/1972.

Quanto à diligência, também se nega, pois é possível analisar os fatos por todos os argumentos e provas já trazidas aos autos. O problema do caso não é verificação dos fatos, sendo desnecessária a produção de provas. O problema do caso é de direito, para fins de saber se o despacho decisório errou ou acertou ao glosar os créditos sobre o argumento de que não havia autorização legal.

MÉRITO

CONCEITO DE INSUMO

Da leitura da informação fiscal de fls. 110-112, percebe-se que a fiscalização realizou intimações para coleta de registro contábeis, fiscais, notas fiscais, contratos e documento de aquisição de bens e serviços, demonstrativos, memórias de cálculo e esclarecimentos sobre a apuração do PIS e da COFINS e concluiu que todas as receitas e despesas estavam corretamente escrituradas, havendo divergência apenas quando ao mérito das glosas.

7. Os percentuais de rateio dos créditos utilizados pelo Contribuinte conferem com a proporcionalidade das receitas relativas ao mercado externo, mercado interno tributado e mercado interno não tributado.

8. As bases de cálculo das contribuições (débito) PIS/COFINS conferem com as receitas registradas em sua contabilidade, as quais tiveram sua composição verificada por amostragem durante o procedimento fiscal.

Das Glosas de Créditos

9. Com base nos registros contábeis e documentos correlatos, nos esclarecimentos prestados por escrito e em planilhas eletrônicas fornecidas pelo Contribuinte; **constatei que a mesma declarou nos campos relativos às bases de cálculo de crédito do PIS/COFINS dos DACON, valores que não encontram respaldo legal para tal aproveitamento**, que abaixo passo a detalhar. (grifei)

Assim, toda documentação foi auditada e conferida pela fiscalização, analisando cada item para fins de constatar se a despesa incorrida pode compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, analisando se tal dispêndio corresponde ao conceito de insumos previsto no artigo 3º, II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão sobre o conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004**, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, 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 priva 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).

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com **"Custos Gerais de Fabricação"**, englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa**. (grifei)

Assim, quando a ementa, ou a tese fixada por ser um recurso repetitivo, afirma que o critério da essencialidade ou relevância de determinado gasto para o desenvolvimento da **atividade econômica** desempenhada pelo Contribuinte, deve-se vincular o termo "atividade econômica" para a **atividade produtiva e prestação de serviços** (própria Ministra Regina Helena Costa menciona este quesito em suas razões de decidir).

Caso contrário, qualquer despesa que seja essencial para o desenvolvimento da atividade econômica (genericamente falando), como despesas para o setor administrativo ou comercial, por exemplo, seriam considerados insumos, transmutando

novamente o conceito e levando a discussão para o conceito de despesa operacional (necessária) aplicada ao IRPJ.

O Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de “teste de subtração”, assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao **processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do **produto**.

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "a aquisição de 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" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de 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" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de 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" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)

Trata-se o insumo, portanto, de uma despesa incorrida para a aquisição de um bem ou de um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço, não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio ou para a administração da empresa. Veja que são despesas “na” produção /prestação de serviços, o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como publicidade, representante comercial e que tais, já que esta despesa não é incorrida NA produção ou NA prestação de um serviço. Ou se produz um serviço ou se produz um produto, assim é possível verificar quais foram os insumos desta produção.

Este é o teor do quanto previsto no artigo 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao estabelecer que os créditos serão apurados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens ou produtos** destinados à venda.

Art. 3º (...)

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

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR a RFB publicou o Parecer Normativo nº 05/2018 para consolidar alguns pontos do conceito de insumo fixado pelo entendimento jurisprudencial.

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos, das provas e das questões fáticas debatidas pelas partes no relatório fiscal e no recurso voluntário.

FRETES UTILIZADOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS

A fiscalização concluiu não haver amparo legal para a apuração de créditos como insumos os gastos incorridos nas prestações de serviço de transporte de insumos não tributados. A argumentação fiscal foi bem simples e superficial, cabendo à d. DRJ trazer maiores explicações sobre essa glosa, com amparo em soluções de consulta e divergência da COSIT.

A DRJ manteve as glosas sob o argumento de que os dispêndios com serviço de frete compõem o custo de aquisição das mercadorias. Assim, se o frete pago pelo adquirente integra o custo da mercadoria adquirida, e tal mercadoria é tributada por alíquota zero, os créditos para as contribuições em comento acompanham o valor total contabilizado, ou seja, frete pago + valor da aquisição.

Discordo de tais argumentos.

Essa premissa é válida quando o serviço de frete é prestado pelo próprio fornecedor da mercadoria, passando, o valor do frete, a integrar o valor da operação. Sendo mais claro: apenas será custo de aquisição do produto, porque englobado no valor da operação, quando o frete, seguro e demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo fornecedor ao comprador ou destinatário, pois, nesse caso, tudo isso compreenderá o valor da operação, no caso, a receita bruta. É assim para o ICMS, é assim para o IPI, é assim para o PIS e COFINS, quando incidente sobre a receita bruta.

Mas não é porque um serviço ou outro dispêndio qualquer é um custo e passa a compor o custo de aquisição do produto adquirido, que esse custo passaria a ser totalmente englobado pelo preço da mercadoria, passando a receber a mesma tributação. Fosse assim, todos os custos incorridos pela contribuinte poderiam receber esse tratamento. Pior, fosse assim, esse custo deveria ser também tributado com alíquota zero, o que não é o caso.

O próprio parecer RFB nº 05/2018 reconhece essa diferença no frete:

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), **estão incluídos no custo de aquisição dos insumos** geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

a) preço de compra do bem;

b) **transporte do local de disponibilização pelo vendedor** até o estabelecimento do adquirente; (...)

161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à “*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*” é

uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior. (grifei)

A parte em destaque serve para deixar claro que o custo de frete que integra o custo de aquisição do insumo é o custo relativo ao frete fornecido pelo próprio vendedor. Isso porque, se esse frete integra o valor da operação, não será tributado pelas contribuições, daí a correta aplicação do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003.

Quando, ao revés, um custo qualquer é separado do valor da operação, incorrido pela contribuinte-adquirente, por conta própria, se esse custo for tributado pelas contribuições deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos. Especificamente: se o adquirente do produto contrata um serviço de frete para o prestador do serviço buscar a mercadoria onde quer que ela esteja para trazer até seu estabelecimento, esse frete é insumo, com direito à crédito, independentemente do produto em si não ser tributado.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente afirmou que o frete em questão foi contratado pela Recorrente, para que uma pessoa jurídica sediada no Brasil fosse até o porto buscar mercadorias importadas e trazer até seu estabelecimento:

(...) a operação da Recorrente conta com a aquisição de matérias-primas importadas, as quais são destinadas à industrialização dos produtos que comercializa. Tais insumos, adquiridos para produção, são remetidos diretamente do porto para a indústria da Recorrente.

(...) esse dispêndio consiste em frete pago à empresa nacional, relativo ao transporte de matérias-primas recém-adquiridas, cujas notas fiscais, inclusive, foram devidamente acostadas à Manifestação de Inconformidade (fls 54/56).

O transporte, nesse caso, é operação que não se confunde com a importação, como quis fazer crer o racional elaborado pela D. DRJ. Isso porque, a importação corresponde apenas à aquisição, direta ou indireta, de bens oriundos do exterior, cujo pagamento se dá à pessoa não domiciliada no Brasil. Já o transporte dos produtos adquiridos é serviço indispensável para a chegada das mercadorias no estabelecimento da Recorrente, com pagamento para pessoa jurídica domiciliada no país (empresa de transporte nacional).

(...) importante mencionar que o ônus pelo pagamento desse frete recaiu integralmente sobre a Recorrente, uma vez que a mercadoria transportada já havia sido desembaraçada.

Por esse motivo, será aplicável ao produto nacionalizado o disposto no inciso II, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que prescreve que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Neste sentido, se os fretes sobre as compras correram por conta do comprador, tais despesas não integram o custo de aquisição dos bens, consistindo em um serviço que onera o processo produtivo, sendo cabível a apuração dos créditos.

Acórdão n.º 3402-006.999. Relator Pedro Sousa Bispo. Sessão de 25/09/2019

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Acórdão n.º 3402-007.189. Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Sessão de 17/12/2019

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.

Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados.

Apreciando esta matéria, esta colenda 1ª Turma Ordinária, no acórdão 3301-006.035 de relatoria do i. Conselheiro Winderley Moraes Pereira, proferiu o entendimento de que o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições, decidindo-se pela reversão das glosas referentes aos fretes do transporte de insumos isentos e com alíquota zero.

Assim, as glosas devem ser revertidas neste ponto. Isso porque, embora relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspensão ou alíquota zero, o frete representa um gasto incorrido pela Recorrente para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e que ficaram sujeitas a tributação do PIS e da COFINS, afastando-se a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

ALUGUEL DE AUTOMÓVEIS

Pelo mesmo fundamento de falta de amparo legal, a fiscalização glosou os créditos calculados sobre os dispêndios de aluguel de automóveis.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente afirmou que sua atividade é muito específica (defensivos agrícolas e produtos químicos), a qual requer visitas dos representantes comerciais das fazendas e potenciais clientes para a percepção do produto correto e realizar uma venda adequada. Para facilitar esse processo, aluga os automóveis e disponibiliza aos representantes comerciais.

Por entender se um gasto essencial para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, alegando esse ser o entendimento do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, argumentou que tais dispêndios são insumos, enquadrando-se no art. 3º, II da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003:

(...) a Recorrente comercializa seus produtos em todo o Brasil e, por essa razão, disponibiliza veículos aos seus representantes técnicos comerciais para o desenvolvimento das atividades relacionadas à comercialização dos produtos que industrializa, de maneira que o aluguel destes é essencial a sua atividade.

Cumprе ressaltar que, de acordo com o Contrato Social da Recorrente, o **“comércio atacadista e varejista, distribuição, importação e exportação de produtos químicos”** faz parte do seu objeto social e, conforme decisão do STJ, a caracterização de determinada despesa **“COMO INSUMO DEVE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO A ATIVIDADE ECONÔMICA DESEMPENHADA pelo contribuinte**, em cotejo com seu objeto social.

Os veículos utilizados por esses representantes comerciais são alugados pela Recorrente, conforme comprovado pelas notas fiscais juntadas (fls. 57/58). Nesses documentos consta o aluguel tanto de veículos utilitários (modelos considerados especiais por possuírem (i) tração em todas as rodas e (ii) caçamba) e comuns.

(...)

Os créditos glosados pela Autoridade Fiscal referem-se justamente a esses veículos, os quais, como demonstrado, são essenciais ao desenvolvimento de suas atividades. Por esse motivo, deve ser reconhecido o direito ao desconto de créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas com aluguel de veículos.

(...)

Pelo exposto, **as despesas de aluguel de veículos dos representantes técnicos comerciais são relevantes para as atividades da Recorrente, que, dentre outras, cuida do comércio atacadista de diversos produtos**, devendo ser reconhecidas como insumos para fins de desconto de créditos de PIS e COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. (grifei)

Não é este, porém, o entendimento que se deve ter por “desenvolvimento de atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”, como ressaltado no primeiro tópico desse voto. Isso porque o sentido de “atividade econômica desempenhada” deve ser interpretado de acordo com o voto proferido, todo redigido para construir um conceito de insumo no sentido de dispêndio para a aquisição de um bem ou um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço, não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio, já que comércio nada produz, apenas revende.

Veja que são despesas “na” produção /prestação de serviços, o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como

aluguel de veículos para a condução de representante comercial, já que esta despesa não está inserida, nem indiretamente, NA produção ou NA prestação de um serviço.

Mantenho as glosas neste ponto.

FRETES INTERNO DE PRODUTO ACABADO E ARMAZÉM

A fiscalização realizou a glosa apurada sobre o frete interno de produto acabado:

13. Na rubrica “Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda” a Empresa lançou valores relativos a fretes de transferência entre estabelecimentos e entre a alfândega e suas dependências. Lançou também, na mesma rubrica, valores relativos a armazenagem, porém sem esclarecer e comprovar, depois de intimada, qual o tipo de produto armazenado, o que impede a classificação de tais gastos como armazenagem de produtos nas operações de venda, conforme determina a Lei .

Em sede de defesa a Recorrente argumenta que necessita de apoio logístico tanto para preparo e encaminhamento do produto acabado para uma possível operação de venda, quanto para armazenagem dos insumos, seu transporte até a fábrica, com o transporte do produto acabado novamente para o armazém. Isso porque a Recorrente não possui espaço suficiente para armazenagem de todos os insumos e de todos os produtos acabados.

[está incluído] no conceito de insumo tudo aquilo que, embora não empregado diretamente na produção, seja relevante para o processo produtivo como um todo. Do contrário, ter-se-ia privilegiado o critério da pertinência - o que não ocorreu.

(...) Logo, verificada a inexistência de limitação pelo STJ quanto aos dispêndios posteriores à produção, toda e qualquer glosa cuja motivação destoe disso, deve ser revista - como é o caso.

(...) Por sorte, a matéria ora impugnada, referente ao direito de crédito de PIS e COFINS em operações de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, já foi julgada pela CSRF na sistemática dos recursos repetitivos previsto nos §§ 1º e 2º do artigo 47 do RICARF, vide acórdão n.º 9303-005.132.

(...) Saliente-se que, após o processo de industrialização, a Recorrente remete os produtos acabados para seus diversos centros de distribuição a fim de viabilizar, do ponto de vista logístico comercial, a remessa dos produtos a seus clientes.

Sem essa etapa, a venda dos produtos se tornaria comercialmente inviável, sobretudo em razão do aumento de custos e do tempo de chegada dos produtos a seus clientes.

Veja-se que os custos com a saída dos produtos da fábrica para os centros de distribuição correspondem a uma parcela dos valores totais que a empresa incorre para que os produtos vendidos sejam entregues ao destino final (clientes). Ou seja, há nítida inerência entre dispêndios com frete interno incorridos pela Recorrente e as vendas das mercadorias.

Nesse sentido, os dispêndios com frete interno devem ser considerados insumos, eis que essenciais para o desempenho da atividade empresarial da Recorrente e, como tais, devem ser admitidos os descontos de créditos de PIS e COFINS sobre elas.

Reverte-se as glosas neste ponto. Isso porque o serviço de frete interno de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos, ou mesmo serviço de frete entre

estabelecimento e armazém, incluindo aí próprio serviço de armazenamento, em que pese após a produção em si, ainda fazem parte do processo produtivo e integram o custo de produção, já que não estão vinculados à operação de venda.

É por isso que o crédito, nessa hipótese, se faz na modalidade de insumo, previsto no artigo 3º, II, e não na modalidade de frete e armazém na operação de venda, previsto no artigo 3, IX, todos da Lei 10.833/2003. Estes custos de frete interno e armazém irão compor o custo de produção e farão parte do valor agregado ao produto produzido pela indústria. Daí sua configuração como insumo.

As turmas ordinárias e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais possuem entendimento consolidado na matéria:

Acórdão n.º -3201-006.152. Relator Hécio Lafeté Reis. Publicação 11/12/2019

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

Acórdão 9303-009.736. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicação 11/12/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e para armazenamento.

DA EXIGÊNCIA DE MULTA E JUROS SOBRE A PARTE NÃO HOMOLOGADA

Por fim, a Recorrente sustenta que não é possível a aplicação de juros e multa de mora, visto que não está em mora, pois a compensação extingue o débito declarado tempestivamente. Com isso, a não homologação da DCOMP apresentada não é, por si só, fato caracterizador de mora do contribuinte.

Não merecem prosperar os argumentos apresentados. Isso porque os débitos declarados na compensação configuram confissão de dívida e uma vez considerado pela fiscalização que os créditos não eram suficientes para cobrir os débitos confessados, o crédito utilizado como pagamento na compensação era menor do que o débito declarado, o qual representa uma parcela já confessada, um crédito tributário já constituído, porém ainda não pago. Por não estar pago, está em mora.

Lei 9.430/1996. Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, **sob condição resolutória de sua ulterior homologação.**

(...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (grifei)

No entanto, a discussão do débito não faz parte da discussão dos processos de crédito, por isso, não pode ser conhecido nessa parte.

Diante de todo o exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário para na parte conhecida dar parcial provimento, revertendo-se as glosas sobre frete na aquisição de produto não tributado, frete interno e armazenamento de produto acabado.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário, e na parte conhecida, dar parcial provimento para reverter as glosas sobre armazenamento de produto acabado, frete na aquisição de produto não tributado e frete interno.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Redatora

