



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.907569/2012-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-008.795 – 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: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer em parte o recurso voluntário, e na parte conhecida, dar provimento para reverter as glosas de 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.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente 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

Trata-se de PER/DCOMP transmitido para declarar a compensação em razão da apuração de créditos de PIS não cumulativo acumulados em decorrente 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. Os créditos do presente processo referem-se ao terceiro trimestre do ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 165.656,15.

A compensação recebeu tratamento manual e nos termos do despacho decisório de fls. 70 e informação fiscal de fls. 75-77, a fiscalização concluir por homologar parcialmente a compensação diante de algumas glosas realizadas, sob o argumento de ausência de permissivo legal:

a) Frete interno de produto acabado.

Por bem representar a síntese da controvérsia, adoto o relatório da r. decisão de piso:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (29340.67048.290110.1.1.10-0301)

no valor total de R\$ 165.656,15, de crédito de PIS/Pasep no regime não cumulativo relativo ao mercado interno, do 3º trimestre 2007, seguido de Declaração(ões) de Compensação.

Conforme Despacho Decisório Eletrônico (DDE), o direito creditório foi reconhecido em parte (R\$ 154.307,39) e a(s) compensação(ões) foi(ram) homologada(s) até o limite do crédito concedido. Nas informações complementares da análise do crédito constam os arquivos do Relatório Fiscal e dos Anexos que o acompanham.

Segundo o Relatório Fiscal, a análise abrange saldo de créditos referentes ao período de jan/2005 a mar/2011, apurado nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, decorrentes de aquisições de insumos e mercadorias no mercado interno vinculados à receita não tributada no mercado interno, conforme art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 e art. 16 da Lei n.º 11.116/2005.

Após relatar as intimações expedidas, as respostas fornecidas, os demonstrativos apresentados, os documentos fiscais e a escrituração analisados; bem como, entre outros, a conferência, por amostragem, das receitas e dos valores dos créditos declarados nos DICON com a contabilidade, as notas fiscais emitidas e documentos referentes aos bens e serviços utilizados como insumos; a conferência dos percentuais de rateio relativos à proporcionalidade das vendas de produtos isentos e tributados no mercado interno e no mercado externo; e a verificação do efetivo recolhimento das contribuições incidentes na importação de produtos e insumos, utilizados como crédito; a fiscalização apresenta as seguintes conclusões:

- a empresa utiliza o método do rateio proporcional;

- os percentuais de rateio conferem com a proporcionalidade das receitas relativas ao mercado externo, mercado interno tributado e não tributado;

- as bases de cálculo das contribuições (débito) conferem com as receitas contabilizadas, verificadas por amostragem.

E aponta as seguintes glosas de créditos, por falta de amparo legal (Anexo I):

I - Na rubrica **Bens Utilizados como Insumos** (DAÇON), competências 09/2010 a 11/2010, constam créditos em valor a maior que o total apurado na auditoria, fato admitido pela empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) de 15/05/2014;

II - Na rubrica Serviços Utilizados como Insumos constam fretes utilizados na aquisição de insumos não tributados;

III - Na rubrica Aluguel de Máquinas e Equipamentos constam aluguel de automóveis, móveis de escritório e cessão de mão de obra para apoio administrativo;

IV - Na rubrica Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda constam fretes de transferência entre estabelecimentos e entre a alfândega e suas dependências;

assim como valores relativos a armazenamento, sem ter sido esclarecido e comprovado, após intimação, qual o tipo de produto armazenado, impedindo a classificação de tais gastos como armazenagem de produtos nas operações de venda, conforme determina a Lei.

A fiscalização esclarece ter efetuado o recálculo dos valores a ressarcir, após as glosas citadas, conforme discriminado no Anexo II.

A contribuinte foi cientificada do DDE, por via postal, em 16/09/2014. Em 15/10/2014, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, acompanhada de documentos.

Dos Fatos Informa que tem como atividade principal a industrialização e comercialização de defensivos agrícolas, com distribuição em todo território nacional.

Esclarece que importa matérias-primas para industrialização e, por falta de espaço, aluga armazéns de terceiros para manutenção das matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados na própria planta produtiva. Diz que, posteriormente, os produtos acabados são remetidos aos centros de distribuição para posterior remessa aos consumidores finais.

Do Direito (i) Da tempestividade Afirma ser tempestiva a defesa apresentada, nos termos da legislação de regência.

(ii) Da Nulidade Alega a nulidade do DDE, diante da insuficiente fundamentação, pois a única motivação apresentada foi a suposta ausência de "respaldo legal", omitindo-se a fiscalização em dar qualquer explicação mais detalhada e convincente para justificar a razão porque tais créditos não teriam respaldo legal.

Além disso, acusa que a fiscalização limitou-se a elencar os créditos de PIS e COFINS que, no seu entender, foram aproveitados sem respaldo legal.

Diz que não se estabeleceu adequadamente a relação entre os fatos e a norma jurídica. Muito pelo contrário; acusa não ser possível observar sequer um raciocínio que permita à manifestante entender com clareza e objetividade os motivos que ensejaram as glosas.

Julga, assim, que cabe à manifestante apenas produzir prova negativa, isto é, demonstrar que tinha direito aos créditos glosados conforme a legislação e a jurisprudência, não havendo qualquer argumento ou justificativa fiscal para ser contestado, em prejuízo ao seu exercício do contraditório e da ampla defesa (ainda que não a impossibilite).

Fundamenta-se no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972 e na jurisprudência.

Do Mérito No mérito, inicia com o conceito de insumo, antes ressaltando que os créditos apurados correspondem tanto aos insumos quanto aos dispêndios previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Diante da falta de motivação detalhada, supõe que, ao menos em parte dos créditos glosados, não foram considerados insumos alguns dos dispêndios incorridos.

Com supedâneo na jurisprudência e na doutrina, entende que o conceito de insumo deve estar diretamente ligado a todos aqueles dispêndios necessários, essenciais e relevantes à geração de receita da pessoa jurídica e à atividade desenvolvida, desde que não sejam contrários às vedações legais ao crédito.

Contrapõe-se à utilização do conceito de insumo aplicado ao IPI, pela ausência de identidade entre a não cumulatividade do IPI e a não cumulatividade do Pis e da COFINS; pela distinção entre os critérios materiais; e pela ausência de remissão ao conceito de insumo utilizado pela legislação do IPI.

A - Glosa de insumos (i) Fretes de transferência A contribuinte alega que, segundo a autoridade fiscal, tais glosas se deram em relação a fretes entre estabelecimentos e entre a alfândega e suas dependências.

Porém, a partir da recomposição dos valores glosados, a contribuinte supõe que se refere, na verdade, somente ao gasto de frete na transferência dos produtos acabados para os centros de distribuição da manifestante (frete interno).

A despeito do alegado cerceamento do direito de defesa, manifesta-se no sentido da possibilidade de apropriação do crédito.

Reitera que por não estar relacionado com a operação de venda, tal frete deve ser enquadrado no conceito de insumo. E, como já exposto, diz que após a industrialização 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, conforme notas fiscais anexas.

Afirma que, sem essa etapa, a venda dos produtos se torna comercialmente inviável, sobretudo em razão do aumento de custos e do tempo de chegada dos produtos a seus clientes. Destaca que os custos com a saída dos produtos da fábrica para os centros de distribuição correspondem a uma parcela dos custos totais incorridos para a entrega ao destino final (clientes), havendo nítida inerência entre as despesas incorridas com frete interno e as vendas das mercadorias, razão porque tal frete deve ser considerado insumo.

Cita jurisprudência.

Da impossibilidade de exigência de multa e juros na remota hipótese de manutenção da não homologação da DCOMP Julga não se submeter a imposição de multa e juros por atraso no pagamento, já que a manifestante quitou tempestivamente o débito compensado, por meio da DCOMP não homologada.

Fundamenta-se no conceito de mora contido no art. 394 do Código Civil, justificando que a não homologação da DCOMP, por si só, não é fato caracterizador de mora da contribuinte, razão porque a exoneração da multa e dos juros deve ser reconhecida.

Do Pedido

Encerra pelo provimento do pleito, nos termos acima já expostos, protestando provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em Direito, bem como pela realização de diligência.

A 11ª Turma da DRJ/RPO, em 21 de maio de 2019, proferiu o Acórdão 14-91.942, fls. 85-109, para julgar improcedente a manifestação de inconformidade e manter a totalidade das glosas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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 nº 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 nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 **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.

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.

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.

Notificada da r. decisão, a contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário de, fls. fls 120-144, trazendo os argumentos de seu inconformismo conforme síntese abaixo:

- 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;

- 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

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

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) Frete interno de produto acabado.

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.

Saliente-se que 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. 75-77, 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 determinado 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 prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

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

(...) 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.

FRETE INTERNO DE PRODUTO ACABADO

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 armazenamento, 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 armazenamento 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 armazenamento 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 nº 9303-005.132.

(...) Salienta-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 incorridas 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 do produto 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 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 Lafetá 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.

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.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário para na parte conhecida dar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior

Fl. 14 do Acórdão n.º 3301-008.795 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10830.907569/2012-21