



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10970.720003/2021-82
ACÓRDÃO	3301-014.223 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINAS SIDERURGICAS DE MINAS GERAIS S/A (USIMINAS)
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CRITÉRIOS.

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. A partir de interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

CRÉDITO. GASTOS COM ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito a desconto de crédito, tanto em relação a aquisições de insumos quanto a bens destinados à revenda, em relação a dispêndios com armazenagem, abarcando, por conseguinte, os dispêndios realizados nos Centros de Distribuição (embalagem, serviços de operação logística e de gestão e manutenção), observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. EXIGÊNCIAS REGULATÓRIAS INDISPENSÁVEIS AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA.

O conceito de insumo não abrange os gastos incorridos após o processo de fabricação, exceto aqueles incorridos para atender exigências regulatórias indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto.

FRETE DE SUCATA UTILIZADA COMO INSUMO. SÚMULA CARF Nº 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços,

registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE. IMPOSSIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Não é permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, se não for devidamente comprovado pelo Contribuinte o seu não aproveitamento em outros períodos de apuração.

PIS/PASEP. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida para a COFINS deve ser estendida aos créditos tributários das contribuições ao PIS/Pasep.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos créditos sobre bens e serviços relacionados à atividade de armazenagem – tópicos 3.1 e 3.3 do TVF. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Neiva Aparecida Baylon. Vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Derouled e Aniello Miranda Aufiero Jr., que votaram por negar provimento a este tópico; por unanimidade de votos, em reverter as glosas referentes aos bens e serviços utilizados para embalagem e frete na aquisição de sucatas metálicas. Vencido, ainda, o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro que votou por dar provimento no frete nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos. Os Conselheiros Paulo Guilherme Derouled e Aniello Miranda Aufiero Jr. votaram pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Paulo Guilherme Derouled, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Neiva Aparecida Baylon (substituto[a] integral), Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado em 17/03/2021, referente à glosa de créditos de PIS/Pasep e Cofins do ano-calendário de 2018, totalizando cobrança no valor total originário de R\$ 70.756.504,84, conforme quadro abaixo:

	PIS/Pasep	COFINS
Principal	6.734.925,42	31.021.474,64
Juros	835.311,10	3.847.493,73
Multa 75%	5.051.194,02	23.266.105,93
Total	12.621.430,54	58.135.074,30

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 7.010-7.042), a Recorrente, pessoa jurídica dedicada à atividade industrial siderúrgica, teria apurado os créditos glosados de PIS/Pasep e COFINS sobre:

- (a) Despesas com a contratação de serviços para a movimentação de produtos siderúrgicos acabados nas dependências internas da unidade industrial e na área do terminal marítimo, abrangendo a contratação de máquinas, veículos e mão-de-obra especializada, além das taxas de utilização de infraestrutura portuária e equipamentos utilizados para viabilizar a atracação de navio em cais de porto, contrariando o entendimento da Receita Federal trazido no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018;
- (b) Despesas com a compra de produtos e a contratação de serviços utilizados na embalagem de transporte de produtos acabados (aço). Dessa rubrica, foram excluídos os créditos vinculados à aquisição de partes/peças de reposição e produtos intermediários, considerados como insumos;
- (c) Serviços diversos, não relacionados direta ou indiretamente à produção (executados nas dependências internas da unidade industrial, área de terminal marítimo e centros de distribuição), trazidos no Anexo VI do Termo de Intimação Fiscal nº 01, especificamente em relação aos contratos firmados com a LSI – Logística S/A e Rios Unidos Logística e Transporte de Aço Ltda., e aqueles apresentados na tabela abaixo (cf. fls. 7.023-7.024):

Contrato	Contratado/Prestador do Serviço	Local de Execução do Contrato	Objeto do Contrato	Itens Contratados
Contrato n.º 4600041673	Sankyu S.A.	Terminal Privativo e de Uso Misto de Praia Mole	-Serviços de controle de recebimento, descarga, movimentação e embarque de produtos; -Serviços de operação e manutenção de equipamentos de baldeio e outros; -Serviços de cobertura de pilhas de produtos em geral; -Serviços de arrumação e de limpeza; -Serviço de inspeção visual da situação, aspecto e forma de produtos; -Outros Serviços.	Ajudante, Anotador, Encarregado, mecânico, eletricista, operador de empilhadeira, operador de ponte rolante, operador mecânico, soldador, supervisor, técnico de segurança.
Contrato n.º 46000122491	Sankyu S.A.	Centro de Distribuição do Aço de São Paulo-TESP-Itaim Paulista-SP Centro de Distribuição do Aço de Utinga-Santo André-SP	Serviços especializados de recebimento, inspeção, conferência, estocagem e carregamento de produtos siderúrgicos, execução dos serviços de operação e manutenção das pontes rolantes, da locomotiva, empilhadeiras e demais equipamentos existentes nos centros de distribuição.	Engenheiro de manutenção, líder de grupo elétrica, mecânico soldador, mecânico diesel, eletricista, supervisor, t
Contrato n.º 4600145293	Sankyu S.A.	Usiminas-Ipatinga-MG	Serviços especializados de embalagem, movimentação e expedição de produtos siderúrgicos.	Embalagem, movimentação e expedição, acabamento e expedição, embalagem e expedição.
Contrato n.º 4600151895	Sankyu S.A.	Usiminas-Ipatinga-MG	Serviços especializados de acabamento, embalagem, movimentação e expedição de produtos siderúrgicos.	Embalagem e expedição, acabamento e expedição.
Contrato n.º 4600146809	Tora Transportes Industriais Ltda.	Av. Horizonte, 15 – Jardim Teresópolis – Betim-MG	Serviços especializados de recebimento, inspeção, conferência, estocagem e carregamento de produtos siderúrgicos, execução dos serviços de operação e manutenção das pontes rolantes, da máquina de tracionar vagões, empilhadeiras e demais equipamentos existentes no Centro de Distribuição.	Manutenção e operação.

- (d) Despesas referentes a outros períodos, apontadas no Registro “F100 – Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos” do EFD-Contribuições, sem a apresentação de declarações retificadoras;
- (e) Despesas referentes à contratação de frete, em CT-e emitidos sem o apontamento da Recorrente como tomadora do serviço, problema esse reconhecido pela própria Recorrente na fase de fiscalização;
- (f) Despesas referentes à contratação de frete para o transporte de sucatas metálicas adquiridas de terceiros;
- (g) Despesas referentes à contratação de frete para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, destinados a futuras operações de venda.

Em consolidação às glosas de crédito, apresentou o Auditor Fiscal as tabelas abaixo:

Per. de Apur. 2018	Aquis. de Serv. de Mov. de Cargas de Prod. Acab. e Tx Portuárias Item 3.1	Aquis. de Produtos Utilizados na Embalagem de Prod. Acabados Item 3.2	Aquis. de Serv. Utilizados na Embalagem de Prod. Acabados Item 3.2	Aquis. de Serv. Não Relacionados Direta ou Indiretamente à Produção Item 3.3	Registros Extemporâneos Item 3.4	CT-e Escrit./ Tomadores dos Serv./ Empresas do Grupo Usiminas Item 3.5	CT-e Escriturados Fretes na Aquisição de Sucata Item 3.6	CT-e Escriturados/ Frete Ref. Transf. Prod. Acabados Entre Estab. Usiminas Item 3.7	Totalização da Base de Cálculo dos Créditos Glosados
Jan	R\$1.201.861,98	R\$1.061.808,05	R\$430.458,67	R\$2.037.458,35	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00	R\$11.228.064,54	R\$16.859.649,59
Fev	R\$1.304.947,80	R\$2.183.304,82	R\$1.487.353,01	R\$702.737,16	R\$0,00	R\$1.223,51	R\$0,00	R\$14.087.510,02	R\$19.727.076,32
Mar	R\$1.393.230,24	R\$1.894.992,92	R\$1.452.360,96	R\$864.113,58	R\$0,00	R\$474,24	R\$0,00	R\$16.287.313,70	R\$21.892.485,64
Abr	R\$1.288.289,89	R\$2.143.782,07	R\$426.248,04	R\$899.811,01	R\$133.848.507,33	R\$0,00	R\$0,00	R\$15.451.121,62	R\$153.857.760,56
Mai	R\$1.336.812,56	R\$2.186.607,74	R\$422.356,53	R\$570.813,15	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00	R\$15.982.646,52	R\$20.508.036,50
Jun	R\$1.384.920,57	R\$2.657.056,79	R\$2.531.330,33	R\$1.393.115,39	R\$0,00	R\$0,00	R\$1.273,35	R\$14.092.582,86	R\$22.060.279,29
Jul	R\$1.375.443,81	R\$1.319.853,82	R\$300.890,15	R\$2.046.687,39	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00	R\$16.960.784,94	R\$22.003.840,11
Ago	R\$1.122.531,05	R\$1.629.569,84	R\$1.059.071,78	R\$673.765,20	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00	R\$17.858.101,41	R\$22.343.039,88
Set	R\$1.467.540,49	R\$2.291.654,59	R\$1.444.180,53	R\$680.817,58	R\$14.801.403,53	R\$0,00	R\$0,00	R\$21.078.507,48	R\$41.562.084,18
Out	R\$1.479.301,85	R\$2.157.956,02	R\$258.755,01	R\$1.831.716,48	R\$0,00	R\$6.638,19	R\$0,00	R\$19.475.494,54	R\$25.007.861,89
Nov	R\$1.331.160,99	R\$2.103.130,07	R\$0,00	R\$1.790.042,83	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00	R\$16.057.188,53	R\$21.281.522,22
Dez	R\$1.586.599,14	R\$1.925.576,81	R\$982.810,29	R\$1.142.939,93	R\$0,00	R\$1.369,83	R\$42.251,74	R\$15.391.314,00	R\$21.072.861,74
TT	R\$16.272.346,77	R\$24.465.293,54	R\$10.773.795,30	R\$14.234.015,83	R\$148.449.910,85	R\$9.705,77	R\$43.525,09	R\$193.928.710,14	R\$408.177.297,90

Período de Apuração 2018	Base de Cálculo dos Créditos Glosados	Alíquota Básica Pis 1,65%	Créditos de Pis Glosados	Alíquota Básica Cofins 7,6%	Créditos de Cofins Glosados
Jan	R\$16.859.649,59	1,65%	R\$ 278.184,22	7,60%	R\$ 1.281.333,37
Fev	R\$19.727.076,32	1,65%	R\$ 325.496,76	7,60%	R\$ 1.499.257,80
Mar	R\$21.892.485,64	1,65%	R\$ 361.226,01	7,60%	R\$ 1.663.828,91
Abr	R\$153.857.760,56	1,65%	R\$ 2.538.653,05	7,60%	R\$ 11.693.189,80
Mai/	R\$20.509.036,50	1,65%	R\$ 338.399,10	7,60%	R\$ 1.558.686,77
Jun	R\$22.060.279,29	1,65%	R\$ 363.994,61	7,60%	R\$ 1.676.581,23
Jul	R\$22.003.640,11	1,65%	R\$ 363.060,06	7,60%	R\$ 1.672.276,65
Ago	R\$22.343.039,88	1,65%	R\$ 368.660,16	7,60%	R\$ 1.698.071,03
Set	R\$41.562.084,16	1,65%	R\$ 685.774,39	7,60%	R\$ 3.158.718,40
Out	R\$25.007.861,89	1,65%	R\$ 412.629,72	7,60%	R\$ 1.900.597,50
Nov	R\$21.281.522,22	1,65%	R\$ 351.145,12	7,60%	R\$ 1.617.395,69
Dez	R\$21.072.861,74	1,65%	R\$ 347.702,22	7,60%	R\$ 1.601.537,49
TT	R\$408.177.297,90		R\$ 6.734.925,42		R\$ 31.021.474,64

Em 20/04/2021, a Recorrente apresentou a sua peça impugnatória (fls. 7.073-7.106), aduzindo, resumidamente, os seguintes argumentos recursais:

- (a) O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, conforme jurisprudência vinculante trazida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp nº 1.221.170;
- (b) A autorização para creditamento prevista no artigo 3º, inciso IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, estende-se a todos os custos envolvidos na logística de transporte do bem a ser comercializado;
- (c) Os produtos e serviços utilizados na embalagem de produtos acabados devem ser considerados como insumos;
- (d) O frete incorrido no transporte de sucatas metálicas deve gerar créditos, independentemente do regime de tributação dos objetos transportados (“insumo de insumo”);
- (e) O direito ao creditamento extemporâneo decorre do art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, razão pela qual é ilegal a exigência de retificação de obrigações acessórias.

Em sessão de 29/07/2021, a DRJ julgou a impugnação improcedente (acórdão nº 109-007.644 – fls. 7.605-7.636), tendo adotado a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos,

o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

Para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade produtiva desempenhada pelo contribuinte, consistente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado do PIS/Pasep e COFINS com incidência não cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

As despesas referentes a etapas posteriores ao término do processo produtivo, em regra não são considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito a créditos de PIS/Pasep e COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

O cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei

nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

Para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade produtiva desempenhada pelo contribuinte, consistente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado do PIS/Pasep e COFINS com incidência não cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

As despesas referentes a etapas posteriores ao término do processo produtivo, em regra não são considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito a créditos de PIS/Pasep e COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

O cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento.

Em 21/09/2021, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário, reapresentando os argumentos recursais da impugnação e requerendo a conversão do julgamento em diligência, com o fim de comprovar *“se procede a alegação de que as transferências para os CDs buscam concluir a entrega de produtos siderúrgicos que já estão, desde o início da produção, destinados a consumidores finais específicos”*.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Bruno Minoru Takii, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este efeito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

Inicialmente, cabe destacar que a Recorrente não apresentou questionamento à glosa de créditos referentes a fretes em que a empresa não figurou como tomadora dos serviços no CT-e (item 3.5 do TVF), razão pela qual a exigibilidade desses créditos não se encontra suspensa (cf. art. 151, inc. III, CTN).

Aliás, a Recorrente admite a incorreção desse procedimento em sua própria peça recursal (fl. 7.647):

No grupo “e” (item 3.5 do TVF), foram trazidos os conhecimentos de transporte eletrônicos (CT-e) escriturados na EFD-Contribuições, em relação aos quais a Usiminas não figura na condição de tomadora dos serviços. **Consoante já esclarecido, de fato, houve um equívoco por parte da Recorrente.** Os tomadores são outras empresas do Grupo: Unigal e Soluções em Aço Usiminas.

Ainda, indefiro o pedido de conversão do julgamento em diligência feito pela Recorrente, pelos motivos apontados na fundamentação.

Prosseguindo-se, e não tendo havido a apresentação de questões preliminares, passo a apreciar o mérito do recurso voluntário.

1. Desconto de créditos sobre insumos

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da reestrutividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, (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, tendo-se apresentado a seguinte ementa ao acórdão:

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 SEGUINTE 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.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, **todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.** Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Na doutrina especializada, destaca Luiz Eduardo Schoueri que a essencialidade não se relaciona à atividade operacional como um todo, mas tão somente ao que é necessário para a produção ou a fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou à prestação de serviços:

(...) a essencialidade não se confunde com a necessidade; esta se relaciona à atividade operacional e é critério válido para o imposto de renda. Essencialidade, no caso das contribuições ao PIS/COFINS, relaciona-se com o termo “insumo”, i.e., algo necessário para a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Em síntese, algo cuja falta implicaria produção ou fabricação diversa daquela alcançada.

(Artigo “O termo ‘insumos’ na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema”. Revista PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 425)

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018.

Vale destacar, ainda, que o direito ao desconto de créditos de PIS/COFINS não se limita à hipótese prevista no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, aos insumos. Contudo, para os demais casos, há a necessidade de adequação dos fatos/gastos às normas autorizativas de creditamento, tal como é o caso, por exemplo, do art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, o qual permite o desconto de créditos sobre gastos incorridos com a atividade de armazenagem ou com o frete na operação de venda de mercadorias, desde que, nesse segundo caso, o custo da operação seja arcado pelo vendedor.

Tendo-se passado em revista ao contexto jurisprudencial e doutrinário do que se deve entender por “insumos” para fins de desconto de créditos de PIS/COFINS, passa-se à análise específica das rubricas que foram objeto de questionamento.

2. Créditos no ano-calendário fiscalizado

2.1. Despesas para a movimentação de produtos siderúrgicos acabados (tópico 3.1 e 3.3 do TVF)

De acordo com o TVF (tópico 3.1), a Recorrente teria apurado créditos sobre gastos incorridos com a *“movimentação de produtos siderúrgicos acabados nas dependências internas da unidade industrial do contribuinte e na área do terminal marítimo, abrangendo a contratação de máquinas, veículos e mão-de-obra especializada, além das taxas de utilização de infraestrutura portuária e equipamentos utilizados para viabilizar a atracação de navio em cais de porto”*, conclusão a que teria chegado após análise dos seguintes contratos:

Contrato	Contratado	Objeto do Contrato	Itens Contratados
Contrato n.º 4600142232	Ormec Engenharia Ltda.	Prestação de serviços especializados de operação e manutenção do TMPC (terminal marítimo privativo de Cubatão), expedição de produtos siderúrgicos e movimentação de placas	Movimentação de placas, manutenção/operação no TMPC, expedição, mão-de-obra – supervisão, técnico de segurança, técnico em manutenção elétrica, mecânica, armazenagem, arraes, soldador, ferramenteiro, etc.
Contrato n.º 4600153879	Ormec Engenharia Ltda.	Prestação dos serviços especializados de manutenção portuária conforme condições/documentos técnicos e comerciais previstos no contrato 4600142232	Manutenção do TMPC; mão-de-obra – supervisão, técnico de segurança, técnico em manutenção elétrica, mecânica, de armazenagem, hidrográfico, arraes, etc.
Contrato n.º 4600144188	Vix Transportes Dedicados Ltda.	Prestação de serviços especializados de transporte rodoviário de cargas (placas, bobinas, chapas, granéis, materiais diversos, peças, matérias-primas, insumos e resíduos, outros eventuais) e movimentação de cargas com equipamentos diversos, a serem prestados na Usina de Cubatão e TMPC.	Transporte de Materiais – TMPC, empilhadeiras, carretas, tratores, mão-de-obra – mecânicos, operadores, etc.
Contrato n.º 4600147716	Vix Transportes Dedicados Ltda.	Prestação dos serviços especializados de movimentação interna de produtos siderúrgicos – produtos acabados e semi-acabados na usina de Ipatinga.	Movimentação de produtos siderúrgicos, tratores, carretas, conjunto cavalo mecânico/prancha, etc.
-	Companhia Docas do Estado de São Paulo-CODESP	Taxas de utilização da infraestrutura portuária, terrestre e serviços gerais	-
Contrato n.º 4600151804	Agência Marítima Onon Ltda.	Prestação de serviços de agenciamento marítimo.	Operação no TMPC, locação de boias Yokohama – embarque navio African Halcyon.

Tabela item 3.1.

Contrato	Contratado/Prestador do Serviço	Local de Execução do Contrato	Objeto do Contrato	Itens Contratados
Contrato n.º 4600041673	Sankyu S.A.	Terminal Privativo e de Uso Misto de Praia Mole	-Serviços de controle de recebimento, descarga, movimentação e embarque de produtos; -Serviços de operação e manutenção de equipamentos de baldeio e outros; -Serviços de cobertura de pilhas de produtos em geral; -Serviços de arrumação e de limpeza; -Serviço de inspeção visual da situação, aspecto e forma de produtos; -Outros Serviços.	Ajudante, Anotador, Encarregado, mecânico, eletricista, operador de empilhadeira, operador de ponte rolante, operador mecânico, soldador, supervisor, técnico de segurança.
Contrato n.º 46000122491	Sankyu S.A.	Centro de Distribuição do Aço de São Paulo-TESP-Itaim Paulista-SP Centro de Distribuição do Aço de Utinga-Santo André-SP	Serviços especializados de recebimento, inspeção, conferência, estocagem e carregamento de produtos siderúrgicos, execução dos serviços de operação e manutenção das pontes rolantes, da locomotiva, empilhadeiras e demais equipamentos existentes nos centros de distribuição.	Engenheiro de manutenção, líder de grupo elétrica, mecânico soldador, mecânico diesel, eletricista, supervisor, t
Contrato n.º 4600145293	Sankyu S.A.	Usiminas-Ipatinga-MG	Serviços especializados de embalagem, movimentação e expedição de produtos siderúrgicos.	Embalagem, movimentação e expedição, acabamento e expedição, embalagem e expedição.
Contrato n.º 4600151895	Sankyu S.A.	Usiminas-Ipatinga-MG	Serviços especializados de acabamento, embalagem, movimentação e expedição de produtos siderúrgicos.	Embalagem e expedição, acabamento e expedição.
Contrato n.º 4600146809	Tora Transportes Industriais Ltda.	Av. Belo Horizonte, 15 – Jardim Teresópolis – Betim-MG	Serviços especializados de recebimento, inspeção, conferência, estocagem e carregamento de produtos siderúrgicos, execução dos serviços de operação e manutenção das pontes rolantes, da máquina de tracionar vagões, empilhadeiras e demais equipamentos existentes no Centro de Distribuição.	Manutenção e operação.

Tabela item 3.3

A Recorrente, por sua vez, confirma a constatação feita pelo Auditor Fiscal, porém entende que essas atividades estão vinculadas à armazenagem de suas mercadorias ou a gastos com frete na operação de venda, apontando a aplicação do art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, para fundamentar a apropriação dos créditos. Subsidiariamente, não sendo aceita essa tese, entende esses itens também poderiam ser classificados como insumos, uma vez que os serviços contratados integrariam o seu ciclo produtivo.

Já no julgamento da impugnação, a DRJ aplicou, por vinculação legal, o entendimento disposto no Parecer Cosit nº 05/2018, segundo o qual gastos incorridos

posteriormente à finalização do processo de produção não devem ser considerados insumos, ressalvadas exceções justificadas.

Esse posicionamento pode ser conferido no item 55 e seguintes desse Parecer:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Quanto à aplicabilidade do art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, entendeu a DRJ que esse dispositivo só alcançaria as despesas incorridas com a armazenagem, não estando abrangidas dentre essas os *“serviços de manuseio, embalagem, movimentação, carregamento, expedição, conferência e estocagem dos produtos siderúrgicos”*, e tampouco os gastos portuários.

Analisando-se o caso concreto, identifico que as peculiaridades do caso não permitem que os gastos questionados sejam classificados como insumos, pois ocorreram após o processo produtivo e, especialmente, porque não foram apontadas normas regulatórias setoriais que obriguem a empresa a incorrer nesse tipo de gasto.

Contudo, diferentemente do que entendeu a DRJ, vejo que há razão na alegação da Recorrente ao sustentar a aplicação do art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, cujo texto transcrevo a seguir:

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

(...)

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

Observe-se que a norma concessiva do direito ao crédito autoriza o desconto sobre gastos incorridos com a “armazenagem de mercadorias”, isto é, com a guarda de produtos adquiridos para revenda ou com produtos de fabricação própria já acabados, não fazendo qualquer discriminação se esse gasto estaria limitado a eventual valor pago a terceiro para a simples disponibilização do espaço (ex. armazém geral ou terminal portuário), ou se também abrangeria os serviços prestados dentro do recinto em que há a armazenagem – como a movimentação de cargas –, tampouco vetando a possibilidade dessa atividade ser performada pela própria empresa, seja em seu depósito fechado, em seu centro de distribuição e, até mesmo, dentro de recinto específico de seu parque fabril.

Neste ponto, é relevante destacar que corrente interpretativa semelhante foi adotada em julgamento conduzido pela 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, desta 3ª Seção, em sessão de 29/02/2024, presidido e, também, sob a relatoria do Conselheiro Hércio Lafetá Reis.

Em seu voto apresentado no acórdão nº 3201-011.561, o Conselheiro Hércio deixa claro que o termo “armazenagem” não se encontra vinculado apenas aos custos de locação, abrangendo todos aqueles dispêndios necessários para a manutenção dessa específica atividade:

O desconto de créditos decorrentes de tais dispêndios encontra supedâneo no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, cujo texto assim dispõe: “IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

Verifica-se que tal crédito também pode ser apurado nas hipóteses de revenda de mercadoria (inciso I), devendo-se entender o termo “armazenagem” como o conjunto de dispêndios suportados pelo vendedor na guarda e conservação de mercadorias em operações de venda, abarcando, por conseguinte, os gastos despendidos nos Centros de Distribuição, onde se armazenam os produtos aptos para venda e os já vendidos que serão entregues aos consumidores.

Ressalte-se que o referido termo “armazenagem” não se encontra vinculado apenas aos custos de locação de depósitos, pois se assim o fosse, o texto da lei devia ter sido formulado valendo-se de termos gramaticais mais restritivos e não de um termo abrangente a respaldar os custos de guarda, depósito, conservação e preparação para entrega.

De certa forma, ao adotar vocábulo aberto, a legislação permite considerar a armazenagem como atividade paralela à principal (no caso em questão, industrial), representando novo centro de custos em que estarão reunidos gastos que, a depender de sua essencialidade ou relevância, também poderão ser considerados “insumos” dessa específica atividade.

Apesar de não ter adotado termos semelhantes, depreende-se que o voto apresentado no acórdão nº 3201-011.561 é aderente à essa tese, o que se verifica no excerto transcrito abaixo:

O desconto de crédito em decorrência do custo de locação/aluguel de imóvel já encontra fundamento no inciso IV do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833/2003, **fato esse que denota que os gastos com armazenagem previstos no inciso IX do mesmo artigo abrangem outros dispêndios, para além do aluguel, necessários à guarda, controle, conservação e distribuição de mercadorias vendidas.**

É relevante destacar, contudo, que a atividade de armazenagem de mercadorias abrange apenas aquelas executadas dentro do estabelecimento empregado para esse fim (depósito interno, armazém geral, CD, depósito fechado ou terminal aéreo ou portuário), não alcançando gastos antecedentes ou posteriores como, por exemplo, o frete pago entre o parque fabril e o CD da empresa para o transporte de suas mercadorias, o que estaria contido dentro da atividade logística performada – termo esse de alcance mais amplo, mas que não é utilizado pela lei –, porém, não de armazenagem.

E diante dos argumentos jurídicos aqui apresentados, voto por dar provimento ao recurso voluntário quanto a esse específico ponto, afastando, assim, a glosa sobre as rubricas apontadas pela fiscalização nos tópicos 3.1. e 3.3 do TVF.

2.2. Gastos com aquisição e serviços de colocação de embalagens em produtos acabados (tópico 3.2 do TVF)

No TVF, o Auditor Fiscal determinou a glosa de todos os gastos com embalagens (aquisição e prestação de serviços) incorridos após o encerramento do processo industrial, repetindo o entendimento de que não há insumo creditável após essa fase do ciclo operacional.

Ao analisar os autos do processo, foi identificada a juntada de laudo técnico por parte da Recorrente (fls. 7.445-7.449), trazendo importantes esclarecimentos sobre o momento, o tipo e a finalidade das embalagens que são acrescentadas aos seus produtos após o processo industrial.

O primeiro fato a que nos devemos atentar é que os produtos acabados da Recorrente são bastante peculiares, pois de tratam de bobinas de aço de grande dimensão e peso, sendo compreensível, portanto, que as embalagens necessárias só sejam adicionadas após a fase de processamento siderúrgico.

De acordo com o tópico 01, as embalagens adicionadas (fitas e cintas protetoras, capa, papelão) se prestam a garantir a integridade física dos produtos, bem como identificá-los

adequadamente, contribuindo para a fase de armazenagem e transporte aos clientes da Recorrente:

1. A importância das embalagens O principal objetivo do material de embalagem é acondicionar para garantir a integridade física dos produtos, em especial durante o transporte, bem como identificá-los pela aposição da logomarca da Usiminas, do lote de fabricação, qualidade, dentre outras informações, contribuindo para a correta estocagem e distribuição com segurança aos clientes.

Os materiais objeto de glosa (papelão, protetor, fita, capa, cinta, entre outros) não são passíveis de reutilização e se agregam ao produto final.

Nas fotografias contidas no laudo, pode-se identificar que as embalagens são bastante complexas, não se prestando apenas a facilitar o transporte, mas também, e especialmente, viabilizar que essa atividade seja realizada com segurança:



Bobina presa com fitas



Bobinas preparadas p/
armazenamento e transporte

Apesar de não haver menção nos documentos juntados ou na própria defesa da Recorrente, a Resolução CONTRAN nº 701/2017 exige que, para o transporte de bobinas de aço em veículos de carga, é obrigatória a colocação de fitas, cintas, correntes e outros aparatos de segurança. E para a colocação desses itens de segurança, é impensável que isso seja viável se a bobina de aço, pesando às vezes mais de 10 toneladas, não esteja devidamente preparada.

Abaixo, transcrevo as disposições dessa Resolução, aplicáveis ao transporte de bobinas de aço:

Art. 6º No transporte de bobinas metálicas, devem ser obedecidas as seguintes condições:

I – Composição dos dispositivos de amarração da bobina: - cintas, correntes ou cabos de aço, ganchos e catracas com resistência total e comprovada à ruptura por tração de, no mínimo, o dobro do peso da bobina para cada tipo de amarração: de topo e direta;

II – Quantidades de dispositivos de amarração: a) para bobinas com peso menor que 20 toneladas, devem ser utilizados, no mínimo, dois dispositivos de amarração de topo e dois de amarração direta; b) para bobinas com peso igual ou maior que 20 toneladas, devem ser utilizados, no mínimo, três dispositivos de amarração de topo e quatro de amarração direta.

III – Pontos de fixação dos dispositivos de amarração:

a) os pontos de fixação dos dispositivos de amarração devem ser afixados nas longarinas ou chassi do veículo, com as cintas, correntes ou cabos de aço passando por baixo da guarda lateral, nunca por cima;

b) as catracas tensoras das cintas, correntes ou cabos de aço devem estar afixadas nas longarinas ou chassis ou entre os dispositivos. IV – Inspeção dos dispositivos de amarração: o transportador deve sempre inspecionar o estado de conservação dos dispositivos de amarração antes de carregar o veículo.

Neste ponto, embora não se possa dizer que a mencionada norma traga a obrigação da embalagem das bobinas, fato é que o transporte seguro, da forma nela previsto, só é possível se, antes da amarração, catraqueamento e colocação de cintas, as bobinas estejam devidamente preparadas para a aplicação desses itens de segurança.

Ademais, conforme entendimento trazido pela própria Receita Federal no artigo 176, §1º, inciso II, da IN RFB nº 2.121/2022, os bens e serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção/fabricação, tenham sua utilização decorrente de imposição legal, devem ser considerados como insumos:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

E diante desse quadro, pode-se concluir que, até mesmo à luz do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, os gastos incorridos pela Recorrente com a colocação de embalagens devem ser tidos como insumos, uma vez que há norma a exigir gastos posteriores à fase de produção.

Quanto a esse ponto, transcrevo os itens 57 e 58 do Parecer:

57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, **conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.**

Logo, também voto pelo acolhimento dessa matéria recursal.

2.3. Frete na aquisição de sucatas metálicas (tópico 3.6 do TVF)

Trata-se de gastos com o transporte de sucatas metálicas adquiridas de terceiros, em operação não tributada, com a finalidade de serem utilizadas como insumo dentro do processo produtivo da empresa. Frise-se que aqui, o Auditor Fiscal não questiona se o frete contratado tem a natureza de insumo (“insumo de insumo”), admitindo essa classificação, portanto.

De acordo com o entendimento do Auditor Fiscal demonstrado em seu TVF, não haveria suporte legal para a apuração de créditos de PIS/COFINS sobre o frete pago no transporte de insumo – sobre o qual recai vedação de apuração de créditos –, nos termos do art. 47 da Lei nº 11.196/2005.

Para isso, escora a sua tese na Resolução CFC nº 1.170/2009, a qual determina que o valor incorrido com o frete deve integrar o custo de aquisição do item transportado, fazendo ponte com o Parecer Cosit nº 05/2018 que, em seu item 160, prevê que o crédito deve ser apurado sobre “o custo de aquisição do item”, posição essa mantida pela DRJ.

De fato, conforme estabelecem as normas contábeis aplicáveis no Brasil e, em específico, o item 11 da Resolução CFC nº 1.170/2009, o custo de aquisição de itens do estoque compreende não só o seu preço de compra, mas também os gastos com transporte, seguro, manuseio e outros que lhe sejam diretamente atribuíveis.

Entretanto, o artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não diz que os créditos devam ser apurados sobre o custo de aquisição dos insumos, mas, diferentemente, sobre os bens e serviços que possuam essa natureza, dentro dos conceitos de essencialidade ou relevância, consoante jurisprudência cristalizada pelo STJ.

Ademais, diferentemente do que ocorre com a operação de aquisição de sucata, a contratação de frete para o transporte de todo e qualquer tipo de mercadoria sofre a incidência do PIS/COFINS, sendo incompatível com o regime da não-cumulatividade a negativa do direito ao creditamento sobre insumo tributado.

Além disso, adotar interpretação em sentido diverso significaria impor regra restritiva sem qualquer amparo legal, entendimento esse compartilhado pela 3ª Turma da CSRF no acórdão nº 9303-011.551, relatado pela Conselheira Erika Costa Camargos Autran, cuja ementa transcrevo a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). **Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal.** Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

(CARF. 3ª CSRF. Processo nº 11065.901564/2011-94. Acórdão nº 9303-011.551. Rel. Rodrigo da Costa Possas. Pub. 19/07/2021)

Ademais, conforme a Súmula CARF nº 188, cujo caso em questão é plenamente adequado à tese fixada, *“é permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições”*.

Logo, pelos motivos acima apontados, dou provimento ao recurso para afastar a glosa neste específico ponto.

2.4. Despesas de frete referente à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa (tópico 3.7 do TVF)

Neste ponto, a Recorrente questiona a glosa dos créditos apurados sobre fretes utilizados para transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos, alegando que seu direito está amparado no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e, também, no art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

Conforme já antecipado no tópico 2.2. deste voto, meu entendimento *a priori* sobre gastos com o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não se enquadra no conceito de insumo traçado pelo STJ e, por esse motivo, não seria possível a apuração de créditos de PIS/COFINS sob esse fundamento.

Esse entendimento tem amparo, inclusive, em decisões posteriores ao REsp nº 1.221.170 proferidas pelo próprio STJ, sendo exemplo disso o AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatado pela Ministra Regina Helena Costa e julgado em 23/05/2022, cuja ementa é apresentada abaixo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de

creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022)

Dito isto, resta saber se a operação realizada pela Recorrente é ou não adequada à hipótese de creditamento prevista no art. 3º, inciso IX, das Lei nº 10.833/2003, isto é, frete incorrido na operação de venda, com ônus suportado pelo vendedor.

Na peça recursal, a Recorrente sustenta a tese da aplicação desse dispositivo, isto porque (a) a sua produção, na quase totalidade, seria feita sob encomenda, (b) os seus estabelecimentos recebedores funcionariam como “armazéns de passagem”, onde os produtos são temporariamente armazenados para rápida expedição para o modal de transporte.

Na doutrina e na jurisprudência, há corrente que entende que a expressão utilizada pela legislação, “frete na operação de venda”, alcançaria a todos os fretes contratados para o transporte de produtos acabados, isto porque, não fosse esse o sentido e alcance da norma, teria o legislador se valido de expressão menor, tal como “frete na venda” ou “frete incorrido na venda”.

Entretanto, é importante salientar que, nesse mesmo dispositivo, exige-se que, para que se tenha direito ao creditamento nessa modalidade, o gasto incorrido com o frete deve ser suportado pelo vendedor, fato esse que só pode ocorrer na operação final, de transporte entre o estabelecimento do vendedor e o estabelecimento do adquirente, isto porque, para os fretes antecedentes, determinam as normas contábeis (item 11 da Resolução CFC nº 1.170/2009) que esses devem ser acrescidos ao custo de aquisição da mercadoria e, se assim o é, o ônus financeiro de tais fretes é transferido ao adquirente via preço, impedindo, dessa forma, a possibilidade de aplicação do art. 3º, inciso IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

E diante dessa realidade técnico-contábil, também descabe cogitar-se na realização de diligência para a busca de provas, conforme requerido pela Recorrente.

Desta forma, quanto a essa matéria recursal, voto pela manutenção da decisão da DRJ.

3. Créditos extemporâneos (tópico 3.4 do TVF)

Neste ponto, discute-se a glosa de créditos apropriados extemporaneamente, fato esse que ocorreu porque, na concepção do Auditor Fiscal, a fruição desse direito está condicionada à retificação das obrigações acessórias.

Com o devido respeito àqueles que adotam essa linha, filio-me à corrente que defende que o direito ao creditamento decorre do artigo 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, e se constitui a partir do momento em que o fato jurídico é vertido na linguagem dita competente, o que, atualmente, ocorre por meio de declaração dessa informação na EFD-Contribuições.

Porém, isso não significa que a outra opção, de retificação e alocação dos créditos em suas devidas competências, não possua o seu valor: pelo contrário, ao adotar essa opção, a empresa demonstra ao Fisco não só a existência desse direito na época em que os gastos foram incorridos – o que, eventualmente, poderá vir a ser questionado –, como também comprova que, ao longo dos períodos subsequentes, esse crédito não foi não consumido.

E caso venha a adotar a opção de lançamento extemporâneo dos créditos, a empresa, necessariamente, deverá organizar os documentos que comprovem, primeiro, o direito à tomada desses créditos no momento em que os gastos foram incorridos e, depois, que ao longo dos períodos subsequentes, seguindo-se até a competência objeto de questionamento, o saldo acumulado de créditos foi preservado.

No caso específico, a Recorrente não juntou documentos aptos a comprovar o direito à tomada dos créditos, tampouco demonstrou que, ao longo dos anos, esses créditos não vieram a ser consumidos, razão pela qual a decisão proferida pela DRJ deve ser mantida.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, de forma a reverter as glosas referentes aos seguintes créditos: (a) bens e serviços relacionados à atividade de armazenagem – tópicos 3.1 e 3.3 do TVF, (b) bens e serviços utilizados para embalagem – tópico 3.2 do TVF e (c) frete na aquisição de sucatas metálicas – tópico 3.6 do TVF –, restando mantidas as glosas referentes a: (a) frete com tomador diverso – tópico 3.5 do TVF – (b) frete de produtos acabados entre estabelecimentos de mesma titularidade – tópico 3.7 do TVF.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

ACÓRDÃO 3301-014.223 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10970.720003/2021-82

