



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

Processo nº 11065.902184/2008-71
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.719 – 3ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2018
Matéria Crédito PIS/COFINS
Recorrente FERRAMENTAS GEDORE DO BRASIL SOCIEDADE ANONIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE

Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

DESPESAS. FRETES. PRODUTOS ACABADOS. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, DEPÓSITO FECHADO, ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e/ ou para depósito fechado e armazém geral para venda posterior constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3801-003.887, de 23 de julho de 2014 (fls. 247 a 261 do processo eletrônico), proferido Primeira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que pelo voto qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem na declaração de compensação (DCOMP) transmitida pelo Contribuinte na qual informou crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de PIS do período dezembro de 2003.

Conforme despacho decisório foi apontado como motivo para a não homologação da compensação a inexistência de crédito disponível, uma vez que o pagamento efetuado por meio do DARF indicado já teria sido integralmente utilizado para quitar débito do próprio contribuinte.

O Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, no mérito, que teria ocorrido erro no preenchimento da DCTF relativa ao período dezembro de 2003. Devido a uma falha administrativa, o valor declarado para o mês de dezembro de 2003, de R\$ 96.384,97, não teria sido objeto de retificação em DCTF.

O Contribuinte junta DACON, enviado em 30/03/2004, em que informou que o valor devido da contribuição para o PIS no período de dezembro de 2003 era de R\$ 43.540,74, bem como, cópia do comprovante de pagamento e da DCTF original.

Por fim, requer a regularização e/ou arquivamento do despacho decisório.

A 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, homologando a compensação declarada até o limite do direito creditório apurado (R\$ 1.942,07).

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado pelo voto de qualidade, negou conforme acórdão assim ementado, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. VIGÊNCIA A PARTIR DE 1º DE FEVEREIRO DE 2004.

O direito de descontar créditos da contribuição PIS calculados em relação ao frete na operação de venda foi previsto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.883/2003, combinado com o art. 15 do mesmo diploma legal e produziu efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004, nos termos do art. 93 da referida Lei.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. CONCEITO DE INSUMO.

Não se subsume ao conceito de insumo os valores pagos a título de fretes nas operações de venda.

Recurso Voluntário Negado.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 270 a 289) em face do acórdão recorrido, a divergência suscitada pelo Contribuinte, diz respeito ao conceito de insumos para fins de incidência não-cumulativa do PIS e COFINS.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos de números 3302-002.674 e 3401-002.075. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas, documentos de fls. 300 a 346.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 350 a 352, sob o argumento que pelo cotejamento das decisões constatou-se a divergência jurisprudencial apontada. Enquanto o acórdão recorrido entendeu por aplicar de forma restritiva o direito ao crédito, com base no disposto pela IN SRF 247/2002, os acórdãos paradigmas aplicaram um conceito próprio de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS. Com essas considerações, entendeu-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 354 a 362, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte e que seja mantido o v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 350 a 352.

Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito ao conceito de insumo para fins de reconhecimento do direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos.

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

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

Essa discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa, até que sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Diante desta decisão a Procuradoria da Fazenda Nacional, através da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, traz que 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. Ademais, ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se entender que determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo.

Para melhor elucidar, transcrevo trechos da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Ventiladas tais considerações, importante, a priori, discorrer sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e de Cofins trazida pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, bem como para a aplicação do art. 3º, inciso IX, das referidas Leis (“IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

No presente caso, recorro que a lide envolve valores referentes a fretes que teriam sido realizados para transportar os bens que adquiriu para revenda. Os Fretes aqui foram suportados pela vendedora.

O que entendo que o custo de frete do transporte do bem adquirido para revenda - do vendedor até o sujeito passivo, engloba o custo de aquisição - e, por conseguinte, é passível de constituição de crédito das contribuições.

Não obstante a esse entendimento, é de se entender que, em verdade, se trata de frete **para** a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art.

3º, inciso IX, das Lei n.º 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

Sendo assim, independentemente de me direcionar ao critério da essencialidade e pertinência para a definição do conceito de insumos, quanto ao mérito, entendo que somente gerou direito ao crédito aquele frete em que restou comprovado que não se vinculava às hipóteses de vedação para a constituição de crédito das contribuições (art. 3º, inciso I, das Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02).

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

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e

b) nos §§ 1o e 1oA do art. 2o desta Lei; II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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

A referência constante do inciso IX aos incisos I e II dá-se para deixar claro ser o direito ao desconto do crédito de PIS e COFINS não-cumultativos devido quando a armazenagem ou frete na operação de venda tenha como objeto mercadorias para revenda ou bens ou produtos fabricados a partir dos insumos ali especificados, sendo irrelevante o seu regime de tributação.

Ou seja, o inciso II já previa a possibilidade do direito ao desconto do crédito de PIS e COFINS. O conteúdo do inciso II pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS/COFINS, referente ao frete.

Assim, também por esses fundamentos, há de ser reconhecido o direito da Contribuinte ao crédito de PIS e COFINS decorrentes das despesas com fretes e armazenagem na revenda de produtos, nos termos do inciso IX, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 (COFINS).

Nesse mesmo sentido, decidiu esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica das ementas dos Acórdão abaixo transcritos, de relatoria dos Ilustres Conselheiros Demes Brito, Vanessa Marini Ceconello e Érika Costa Camargos Autran, e, respectivamente, *in verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

COFINS NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA ("MONOFÁSICA"). DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA.

As revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.”

“9303-006.219

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2008

*COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS
COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE
DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE
VENDA.*

*Também para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência
da*

*COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às
despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele
suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº.
10.833/2003.*

9303004.311

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

*PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM
INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE
DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.*

*As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das
contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de
perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não
cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de
descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda,
quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º,
IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.*

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

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.”

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran